Harald Weber

Inwieweit sind Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar?

-Ein Beitrag zum Werbungskosten-Begriff-

Berlin

1965

Inwieweit sind Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar ?

- Ein Beitrag zum Werbungskosten-Begriff -

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch die Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von

Harald Weber
aus Berlin

1965

1. Berichterstatter: Prof. Dr. KLEIN

2. Berichterstatter: Prof. Dr. PAGENKOPF

Dekan: Prof. Dr. TIMM

Tag der mündlichen Prüfung: 26. Februar 1965

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

Inhaltsübersicht

Seite

Einleitung 1

I. Teil: Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum 3

1. Abschnitt: Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung 3

A. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs 3

B. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs 7

C. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte 10

2. Abschnitt: Der Stand der Ansichten im Schrifttum 15

A. Autoren, die der höchstrichterlichen Rechtsprechung zustimmen 15

B. Autoren, die die höchstrichterliche Rechtsprechung ablehnen 16

3. Abschnitt: Systematische Einordnung der vorgetragenen Argumente und Übersicht über den weiteren Gang der Untersuchung 18

A. Systematische Einordnung der vorgetragenen Argumente 18

B. Übersicht über den weiteren Gang der Untersuchung 22

II. Teil: Die Auslegung des § 9 S.1 EStG 23

1. Abschnitt: Die Ausgabe als Oberbegriff der Aufwendung in § 9 S.1 EStG 23

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum 23

B. Der Begriff der Ausgabe 25

C. Die Subsumtion der Aufwendung in § 9 S.1 EStG unter den Begriff Ausgabe 28

Seite

2. Abschnitt: Der Gegenpol der Ausgabe und die Art des Zusammenhangs zwischen ihm und der Ausgabe in anderen steuerrechtlichen Vorschriften, in der Rechtsprechung und im Schrifttum 29

A. Die Regelung in Vorschriften des Einkommen- und des Körperschaftsteuerrechts 30

B. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung 34

C. Der Stand der Ansichten im Schrifttum 35

3. Abschnitt: Die Aufwendungen zum Erwerbe der Einnahmen 36

A. Die Auslegung der Worte "der Einnahmen" 38

B. Die Auslegung des Wortes "Erwerbung" 41

C. Die Auslegung des Wortes "zur" 41

D. Die Auslegung des Wortes "Aufwendung" 45

E. Der subjektive finale Zusammenhang im einzelnen 79

F. Teilergebnis 83

4. Abschnitt: Die Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen 84

A. Die Auslegung der Worte "Aufwendungen zur" und "der Einnahmen" 84

B. Die Auslegung des Wortes "Erhaltung" 85

C. Die Auslegung des Wortes "Sicherung" 88

D. Das Verhältnis der Aufwendungen zum Erwerbe, zur Sicherung und zur Erhaltung der Einnahmen zueinander 92

5. Abschnitt: Die Aufwendungen zum Wiedererwerbe abgeflossener Werbungskosten 93

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum 95

B. Die Subsumtion unter § 9 S.1 EStG 96

Seite

6. Abschnitt: Die Aufwendungen zur Abwehr des Abflusses von Ausgaben, die Werbungskosten sein würden 101

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum 103

B. Die Subsumtion unter § 9 S.1 EStG 105

7. Abschnitt: Die Aufwendungen zur Abwehr des Wiederabflusses der Einnahmen 107

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum 108

B. Die Rechtsnatur der Aufwendungen zur Abwehr des Wiederabflusses der Einnahmen 109

8. Abschnitt: Zusammenfassung; Ausweitung und Einschränkung des Werbungskosten-Begriffs 123

A. Zusammenfassung der bisherigen Teilergebnisse 123

B. Der Oberbegriff der Werbungskostenarten 126

C. Die Ausweitung des Werbungskosten-Begriffs 128

D. Die Einschränkung des Werbungskosten-Begriffs 129

E. Der Vergleich mit dem Betriebsausgaben-Begriff des § 4 Abs.4 EStG 141

F. Ergebnis der Auslegung des § 9 S.1 EStG 144

III. Teil: Die Subsumtion der Steuerberatungskosten unter § 9 S.1 EStG 145

1. Abschnitt: Die Behandlung der Steuerberatungskosten im allgemeinen 146

A. Die Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird 146

Seite

B. Der vom Steuerpflichtigen mit der freiwilligen Handlung verfolgte Zweck 147

2. Abschnitt: Die Behandlung der bei den einzelnen Steuern anfallenden Beratungskosten 157

A. Umsatzsteuer 157

B. Wohnungsbauprämie 158

C. Einkommen- und Kirchensteuer 158

D. Vermögen- und Grundsteuer 168

3. Abschnitt: Die Aufteilung der Steuerberatungskosten 171

A. Beratungshandlungen, mit denen mehrere Zwecke nebeneinander verfolgt werden 172

B. Beratungshandlungen, mit denen mehrere Zwecke zugleich verfolgt werden 174

Gesamtergebnis 180

Schrifttumsverzeichnis

Becker, Enno	Handkommentar der Reichssteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern) II. Das Einkommensteuergesetz vom 10.August 1925, 1. Teil, Stuttgart 1928
derselbe	Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940
derselbe	Anm. zu RFH, U.v.25.5.1932 - VI A 1168/31 - RStBl.1932 S.823 in: StuW 1932 Sp.1057 (1088)
Blümich, Walter Falk, Ludwig	Einkommensteuergesetz, Band I, 9. Auflage, Berlin und Frankfurt am Main 1964
Br.	Sind die Kosten für den Steuerberater vom Einkommen abziehbar ? in: DStZ 1934 S.485
Bühler, Ottmar Paulick, Heinz	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer nebst Gemeinnützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen, Handkommentar, 2. Auflage, München und Berlin 1963
Bund der Steuerzahler	Gutachten und Stellungnahmen Nr.7: Abzugsfähigkeit von Steuerberatungskosten, 1953, nicht gedruckt
Eyermann, Erich Fröhler, Ludwig	Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 3. Auflage, München und Berlin 1962
e.f.	Steuerberatungskosten sind Werbungskosten in: DZ 1954 Nr.48 S.14

Faut, Eberhard	Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten. in: RWP-Blattei 14 Steuerrecht (D) Steuerberatungskosten, Lieferung Nr.233 v.18.8.1954 S.41
Felix, Günther	Beratungskosten in Körperschaftssteuersachen als Betriebsausgabe in: GmbHR 1962 S.261
derselbe	Abzugsfähigkeit von Kosten der Steuerberatung in: DStR 1962/1963 S.160
Friedländer, Kurt	Besprechung von Blümich-Falk, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 8. Auflage, 1959, 1960 in: NJW 1960 S.1002
Fuisting, B.	Die Preußischen direkten Steuern I. Band: Kommentar zum Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 19.Juni 1906, 7. Auflage, Berlin 1907
Garbe, Friedrich Hermann	Das Abzugsverbot für Rechtsmittelkosten einschl. Steuerberatungskosten gem. § 12 Ziff.3 EStG in: FR 1961 S.217
Görbing	Rückzahlung von Arbeitslohn - Ausgleich der Lohnsteuerüberzahlung in: BB 1961 S.92
Götte, Fritz	Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten in: DStZ (A) 1953 S.260
Grass, Adolf	Anm. zu BFH, U.v.9.2.1962 - VI 135/61 - DB 1962 S.492 in: StRK-Anm. EStG § 9 S.1 u. 2 R.171
Grieger, Rudolf	Anm. zu BFH, U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 in: DStZ (A) 1961 S.70

Grieger, Rudolf	Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben und Werbungskosten in: DStZ (A) 1962 S.133
Hartmann, Alfred Böttcher, Conrad	Großkommentar zur Einkommensteuer, Bände I und II, Stand der 15. Nachtragslieferung, Stuttgart 1964
Hartung	Anm. zu BFH, U.v.5.2.1953 - IV 454/52 U - BStBl.1953 III S.75 in: BB 1953 S.343
Hartz, Wilhelm Over, Josef	ABC-Führer Lohnsteuer mit Erläuterungen und amtlichem Material, Band I, Stand vom Mai 1964, Stuttgart
Hartz, Wilhelm	Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Steuerberatungskosten in: DB 1962 S.482
Herrmann, Carl Heuer, Gerhard	Kommentar zur Einkommensteuer, einschl. Lohnsteuer, und Körperschaftssteuer, Bände I und II, 10. Auflage, Köln 1963
Hoffmann, Fritz	Anm. zu BFH, U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 in: Loepelmann
Hübschmann, Walter Hepp, Ernst Spitaler, Armin	Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, Bände I, II und III, 5. Auflage, Köln 1964
Institut der Steuerberater in Bayern	Die Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten, Gutachten des Fachausschusses, bearbeitet von Wolfgang Hippe, 1964 in: StB 1964 S.121
Judeich, Walter	Die Abziehbarkeit der Steuerberatungskosten in: DZ 1960 Nr.280 S.7

Judeich, Walter	Zurückgezahlte Einnahmen als Werbungskosten in: BB 1961 S.673
derselbe	Dem Steuerberater gezahltes Honorar in: DZ 1961 Nr.53 S.11
derselbe	Können Steuerberatungskosten als Werbungskosten abgezogen werden ? in: BB 1962 S.445
Kaatz, Paul	Anm. zu BFH, U.v.5.2.1953 - IV 454/52 U - BStBl.1953 III S.75 in: FR 1953 S.141
Kapp, Reinhard	Die Abzugsfähigkeit von Steuerberatungskosten in: StiK 1,6 S.11
Kellerbach	Die steuerliche Behandlung der Steuerberatungskosten in: StW 1962 S.184
Klein, Friedrich	Einkommensteuerrechtliche Ungleichartigkeiten und Ungleichwertigkeiten der Einkunftsarten in: StuW 1951 Sp.475
Lademann, Fritz Lenski, Edgar Brockhoff, Hedin	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 3. Auflage, Stuttgart, München und Hannover 1963
Littmann, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 7. Auflage, Stuttgart 1962
Lotmar, Philipp	Der Arbeitsvertrag nach dem Privatrecht des Deutschen Reiches, I. Band, Leipzig 1902
Maassen, Kurt	Das Recht der Steuerberatung, 2. Auflage, Stuttgart 1962

Metzler, Eberhard	Zur Problematik der Sätze "in dubio pro fisco" und "in dubio contra fiscum", Untersuchungen zu Beweis- und Auslegungsfragen im Steuerrecht, Dissertation Tübingen 1959
Müller, Rulaman	Sind Steuerberatungskosten allgemein abzugsfähig ? in: BB 1959 S.1059
Oertmann, Paul	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und seinen Nebengesetzen, Zweites Buch: Recht der Schuldverhältnisse, 1. Abteilung, 5. Auflage, Berlin 1936 2. Abteilung, 5. Auflage, Berlin 1929
Oswald, Franz	Kosten für Steuerberatung, Prozesse und ähnliches - steuerliche Berücksichtigung in: Wpg 1954 S.350
derselbe	Aufwendungen für Steuerberatung als Werbungskosten in: StuW 1959 Sp.779
Palandt	Bürgerliches Gesetzbuch, 23. Auflage, München und Berlin 1964
Pißel Koppe	Das Einkommensteuergesetz vom 10.August 1925 mit Aus- und Durchführungsbestimmungen, 5. Auflage, Berlin 1932
Reichsgerichtsräte und Bundesrichter	Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, Kommentar, I. Band, 2. Teil, 11. Auflage, Berlin 1960 II. Band, 1. Teil, 11. Auflage, Berlin 1959 (zitiert: BGB-RGRK)

Soergel, Hs. Th. Siebert, Wolfgang	Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, I. Band, 9. Auflage, Stuttgart 1959
Spitaler, Armin	Beweislast in: FR 1963 S.134
Staudinger, Justus von	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und Nebengesetzen, II. Band: Recht der Schuldverhältnisse, 3. Teil, 11. Auflage, Berlin 1958
Strutz, Georg	Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29.März 1920 (Reichseinkommensteuer), 2. Auflage, Berlin 1920
derselbe	Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10.August 1925 nebst den Ausführungsbestimmungen, I.Band, Berlin 1927
Vangerow, Friedrich	Zur Entwicklung des Begriffs "Werbungskosten" in: StuW 1960 Sp.83
Vogt, Fritz Johannes	Steuerberatungskosten: Grenzfälle bei der Abzugsfähigkeit in: RWP-Blattei 14 Steuerrecht (D) Steuerberatungskosten II B 1/60 Lieferung Nr.424 v.20. 1.1960 S.21
derselbe	Steuerberatungskosten: Grenzfälle bei der Abzugsfähigkeit - unter Berücksichtigung der neuesten Rechtsprechung - in: RWP-Blattei 14 Steuerrecht (D) Steuerberatungskosten II B 1/63 Lieferung Nr.536 v. 11. 3.1963 S.73
- z -	Anm. zu BFH, U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 in: DB 1961 S.327

Zimmermann, E.	Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 29.März 1920/24.März 1921, Stuttgart 1921
Zitzlaff, Franz	Anm. zu RFH, U.v.12.3.1941 - VI 64/41 - StuW 1941 Nr.237 in: StuW 1941 Sp.649 (655)
derselbe	Anm. zu BFH, U.v.5.2.1953 - IV 454/52 U - BStBl.1953 III S.75 in: DStR 1953 S.502
Zöller, Artur	Abzug von Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben und Werbungskosten in: Wpg 1961 S.524

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidung des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BStBl.	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb
DStR bis 1961	Deutsche Steuer-Rundschau
DStR ab 1962	Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A
DStZ (B)	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe B: Eildienst
DZ	Deutsche Zeitung mit Wirtschaftszeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbschStG	Erbschaftsteuergesetz i.d.F.v.30.6.1951 (BStBl.1951 I S.563)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

EStDV 1941	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung v.7.12.1941 (RGBl.1941 I S.751)
EStDV 1948/II	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i.d.F.v.16.10.1948 (WiGBl.1948 S.139)
EStDV 1953	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung v.31.3.1954 (BGBl.1954 I S.67)
EStDV 1955	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung v.21.12.1955 (BGBl.1955 I S.756)
EStG 1920	Einkommensteuergesetz v. 29.3.1920 (RGBl. 1920 S.359)
EStG 1925	Einkommensteuergesetz v.15.8.1925 (RGBl. 1925 I S.189)
EStG 1934	Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934 (RGBl.1934 I S.1005)
EStG 1950	Einkommensteuergesetz i.d.F.v.28.12.1950 (BStBl. 1951 I S.5)
EStG 1954	Einkommensteuergesetz i.d.F.v.24.6.1953 (BStBl.1953 I S.378)
EStG 1955 und 1956	Einkommensteuergesetz i.d.F.v.16.12.1954 (BStBl.1954 I S.668)
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EStR 1950	Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1950 (BStBl.1951 I S.287)
EStR 1951	Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1951 (BStBl.1952 I S.289)
EStR 1952	Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien für das Kalenderjahr 1952 (BStBl.1953 I S.125)
EStR 1954	Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien für das Kalenderjahr 1954 (BStBl.1955 I S.139)
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

GG	Grundgesetz
GmbHR	Rundschau für GmbH
GS.	Preußische Gesetzessammlung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.d.F.	in der Fassung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Loepelmann	Loepelmann, Besprechungen von Urteilen, Beschlüssen und Gutachten des Bundesfinanzhofes
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStDV 1934	Lohnsteuerdurchführungsverordnung v.29.11. 1934 (RStBl.1934 S.1489)
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
Mrozek	Steuerrechtsprechung in Karteiform
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
OVGSt	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
prEStG 1891	preußisches Einkommensteuergesetz v.24.6. 1891 (GS.1891 S.175)
prEStG 1906	preußisches Einkommensteuergesetz i.d.F.v. 19.6.1906 (GS.1906 S.259)
prOVG	preußisches Oberverwaltungsgericht
R.	Rechtsspruch
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt

RWP-Blattei	Rechts- und Wirtschaftspraxis-Blattei
S.	Satz und Seite
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater
StBG	Steuerberatungsgesetz
StiK	Steuerrecht in Kurzform
StRK-Anm.	Steuerrecht in Karteiform, Anhang: Anmerkungen
StuF	Steuern und Finanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
StW	Steuer-Warte
U.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
WarnRspr	Warneyer, Die Rechtsprechung des Reichsgerichts
WiGBl.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets
WoPG	Wohnungsbauprämiengesetz
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung

Einleitung

Die Frage, ob, wie und in welchem Umfange ein Steuerpflichtiger Steuerberatungskosten bei der Ermittlung der Einkommensteuer absetzen darf, wird seit ungefähr fünfunddreißig Jahren erörtert. Der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof haben dazu eine verhältnismäßig gleichbleibende Rechtsprechung entwickelt. Danach dürfen - grob gesprochen - Steuerberatungskosten zwar bei den Gewinneinkünften in vollem Umfange als Betriebsausgaben, dagegen bei den Überschußeinkünften nur teilweise als Werbungskosten abgezogen werden. Die Ansicht, Steuerberatungskosten seien nur zum Teil Werbungskosten, wird jedoch nicht allgemein anerkannt und hat sich nicht durchsetzen können. Gerade vor kurzer Zeit sind einige Finanzgerichte - das Finanzgericht Stuttgart trotz Aufhebung eines Urteils zum zweiten Male - bewußt von der höchstrichterlichen Rechtsprechung abgewichen und zwingen den Bundesfinanzhof, erneut zu der Frage Stellung zu nehmen.

Darüber hinaus sind über fünfzig Aufsätze, Anmerkungen zu Gerichtsentscheidungen und Gutachten veröffentlicht worden, die nur zum geringeren Teil der höchstrichterlichen Rechtsprechung zustimmen, diese vielmehr zum überwiegenden Teil ablehnen.

Es ist im Rahmen der Einkommensteuer streitig, ob Steuerberatungskosten bei den Gewinneinkünften Betriebsausgaben und bei den Überschußeinkünften Werbungskosten sind. Außerdem bestehen die weiteren Fragen, ob Beratungskosten, die bei der Vermögen- und der Kirchensteuer anfallen, Sonderausgaben sind und ob Steuerberatungskosten eine außergewöhnliche Belastung darstellen können. Diese Fragen werden allerdings kaum erörtert.

Darüber hinaus ist in letzter Zeit streitig geworden, ob Körperschaften Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben absetzen dürfen. Obwohl das Finanzgericht Rheinland-Pfalz[1] dies anerkannt hat und diese Ansicht auch im Schrifttum[2] überwiegend gebilligt wird, darf auch diese Frage noch nicht als endgültig geklärt angesehen werden.

In Anbetracht dieser Fülle an offenen Fragen ist es nicht möglich, allgemein die Behandlung der Steuerberatungskosten bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer zu erörtern. Vielmehr beschränkt sich diese Untersuchung auf die Frage, ob und inwieweit Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Diese Einzelfrage ist aufgrund einiger Finanzgerichts-Urteile besonders aktuell geworden. Rechtsbeschwerden gegen diese Entscheidungen sind zur Zeit beim Bundesfinanzhof anhängig.

---

1) U.v.11.10.1963 - II 18-21/63 - EFG 1964 S. 32 (rechtskräftig)
2) Becker, StuW 1932 Sp. 1057 (1090);
Felix, GmbHR 1962 S. 261;
Hartz, DB 1962 S. 482 (483);
a.A.Grieger, DStZ (A) 1961 S.70 (71)

I. Teil: Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

1. Abschnitt: Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung

Die veröffentlichten Entscheidungen, die zur Behandlung der Steuerberatungskosten Stellung nehmen, befassen sich nur zum Teil mit der Frage, ob diese Kosten Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind. Es ist jedoch nicht möglich, die Betrachtung von vornherein auf diese Entscheidungen zu beschränken. Einmal verweisen sie auf Urteile, die zu anderen Einkunftsarten ergangen sind. Außerdem befassen sich die Argumente zu einem erheblichen Teil mit dem Vergleich mit der Behandlung bei anderen Einkunftsarten. Eine isolierte Darstellung des Standes der Rechtsprechung zu der hier untersuchten Frage würde daher in sich nicht verständlich sein.

A. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

I. In einem Falle, der einem Urteil des Reichfinanzhofs[1] aus dem Jahre 1930 zugrundeliegt, hatte sich der Steuerpflichtige mit einem anderen Kaufmann zusammengetan, um unerlaubte Ausfuhrgeschäfte zu betreiben. Sie waren deshalb zu Strafe verurteilt worden. Während des Strafverfahrens hatte die Finanzbehörde einen Steuerarrest gegen den Steuerpflichtigen ausgebracht, um den

1) U.v.13.11.1930 - VI A 1959/30 - Mrozek EStG 1925 § 16 Abs.1 R.125

Steueranspruch aus dem Gewinn aus den Geschäften zu sichern. Der Steuerpflichtige hatte Anwälte zur Wahrung seiner Belange aufgeboten. Er begehrte nunmehr den Abzug der Anwaltskosten als Werbungskosten nach § 16 Abs.1 EStG 1925[1]. Der Reichsfinanzhof führte aus, nach seiner - soweit ersichtlich, nicht veröffentlichten - Rechtsprechung gehörten Aufwendungen anläßlich eines Strafverfahrens und ebenso Aufwendungen wegen der sich hieran anschließenden Maßnahmen der Steuerbehörde regelmäßig zu den Kosten der Lebenshaltung, die nicht abgezogen werden dürften. Es handele sich dabei um eine persönliche Angelegenheit.

Der inoffizielle Leitsatz lautet: " ... und Steuerabwehrkosten sind keine Werbungskosten."

II. In einem weiteren Falle[2] hatte der Steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen. Er begehrte den Abzug der Steuerberatungskosten mit der Behauptung, die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte hänge von der Art der Beratung ab. Der Reichsfinanzhof meinte, der Steuerberater sei im Hinblick auf verschiedene Steuern beigezogen worden. Soweit es um die Einkommensteuer gehe, beeinflusse die Beratung die Einkünfte nicht, weil die Einkommensteuer nicht abziehbar sei. Außerdem fehle der unmittelbare Zusammenhang mit bestimmten Einkünften.

III. Dem Reichsfinanzhof[3] lag weiterhin folgender Fall zur Entscheidung vor: Der Steuerpflichtige war ein pensionierter Offizier mit Einkünften aus ver-

---

1) § 16 Abs.1 EStG 1925 galt damals für alle Einkommensarten (heute Einkunftsarten)
2) RFH, U.v.22.4.1931 - VI A 607/31 - StuW 1931 Nr.720
3) U.v.25.5.1932 - VI A 1168/31 - RStBl.1932 S.823

schiedenen Quellen. Er beschäftigte einen unselbständigen Steuerberater für die Bearbeitung aller Steuern und machte das Gehalt als Werbungskosten geltend. Der Reichsfinanzhof führte aus, es überwiege der Gedanke persönlicher Entlastung und zweckentsprechender Verwaltung bereits erzielter Einkünfte. Der Gedanke der Lebenshaltung trete ausschlaggebend in den Vordergrund. Daß durch die Tätigkeit des Beraters die Einkünfte im a l l g e m e i n e n [1] mehr erhalten blieben, genüge noch nicht, das Gehalt bei einer e i n z e l n e n [1] Quelle abzusetzen.

IV. In einem Falle, der einen Forstwirt betraf, der 260 RM Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben geltend machte, meinte der Reichsfinanzhof[2]: Der Steuerberater helfe hauptsächlich bei der Buchführung und der Bilanzierung. Das seien Hilfsaufgaben des Betriebes. Er helfe außerdem bei der Erfüllung der Pflichten, die dem Steuerpflichtigen als Betriebsinhaber oblägen. Dazu gehöre auch die Sicherung der Gewinne des Betriebes durch richtige Berechnung der Betriebssteuern, einschließlich der Einkommensteuer auf Betriebsgewinn, und die Führung von Rechtsmitteln. Auch diese Ausgaben seien durch den Betrieb veranlaßt. Im Regelfalle seien die Kosten der Beratung bei privaten Nebenfragen - §§ 10, 33 EStG - so gering, daß sie nicht ausgeschieden zu werden brauchten. Der Gedanke der Lebenshaltung trete in den Hintergrund.

In den weiteren Gründen wurde ausgeführt, es ändere sich trotz des Rechtsirrtums des Finanzgerichts, das den Abzug abgelehnt hatte, an der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen nichts, da auch nach Abzug der strei-

---

1) Das Wort ist auch im veröffentlichten Text gesperrt gedruckt.
2) U.v.20.10.1937 - VI 626/37 - RStBl. 1938 S.93

tigen 260 RM eine niedrigere Steuerstufe nicht erreicht werde.

Aus dieser Bemerkung ergibt sich, daß es bei der Entscheidung nicht auf die Frage ankam, ob die Steuerberatungskosten abziehbar sind. Der Reichsfinanzhof konnte die Frage dahingestellt sein lassen und sich auf die Schlußbemerkung beschränken. Die Ausführungen sind daher ein bloßes obiter dictum. Auf ihm beruhen die ständige Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis, die Steuerberatungskosten in vollem Umfange als Betriebsausgaben anerkennen.

V. In zwei weiteren Urteilen ging es um Aufwendungen im Rahmen eines Rechtsmittels. In dem einen Falle[1] hatte der Steuerpflichtige einen Prozeß um die Anerkennung einer Ausgabe als Betriebsausgabe verloren. Er machte die Anwaltsgebühren nunmehr als Betriebsausgaben geltend. Der Reichsfinanzhof erkannte dies an und führte aus, es sei ein Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit gegeben. Die Ausgaben wären nicht gemacht worden, wenn der Steuerpflichtige keinen Betrieb gehabt hätte. Die Einkommensteuer dürfe zwar den Gewinn nicht mindern. Damit sei aber nicht gesagt, daß dasselbe für die Kosten eines Rechtsstreits zu gelten habe, der nicht so sehr der Einkommensteuer wegen geführt worden sei als vielmehr zu dem Zwecke, eine für den Betrieb wichtige Frage zu klären.

In dem anderen Falle[2] ging es um die Behandlung der Gebühren eines erfolglosen Rechtsmittels in einer Frage, die mit dem Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen

---

1) RFH, U.v.13.5.1933 - VI A 1093, 1094/32 - RStBl.1933 S. 1004
2) RFH, U.v.12.3.1941 - VI 64/41 - StuW 1941 Nr.237

zusammenhing. Der Reichsfinanzhof erkannte den Abzug mit der Begründung an, die Kosten eines Steuerrechtsstreits müßten ebenso wie Steuerberatungskosten behandelt werden. Es liege eine für den Betrieb gemachte, durch ihn veranlaßte Ausgabe vor, wenn ein Gewerbetreibender einen Rechtsstreit führe, um die Einkünfte auf das seiner Ansicht nach richtige Maß zurückzuführen. Aus § 12 Nr.3 EStG folge nicht, daß alles, was irgendwie mit Steuern vom Einkommen zusammenhänge, nicht abgezogen werden dürfe. Daß die Aufwendungen für einen Steuerstreit möglicherweise Einsparungen an Einkommensteuer zur Folge hätten, sei nur eine nicht überwiegende und daher nicht ausschlaggebende Nebenwirkung.

B. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

I. Der Bundesfinanzhof[1] hatte folgenden Fall zu entscheiden: Die Steuerpflichtige war Eigentümerin eines Grundstücks. Sie verwaltete es selbst. Sie hatte die Hilfe eines Steuerberaters für die Ausfüllung der Einkommensteuererklärung in Anspruch genommen und sich hierbei über die steuerlichen Bestimmungen beraten lassen. Der Bundesfinanzhof führte aus, wenn die Einkommensteuer selbst nicht abziehbar sei, dann könnten auch die mit ihrer Festsetzung zusammenhängenden Aufwendungen nicht abgesetzt werden. Die Verhältnisse lägen bei einem Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anders als bei einem Gewerbetreibenden. Es sei nicht entscheidend, ob das Einkommensteuerrecht kompliziert sei.

---

1) U.v.5.2.1953 - IV 454/52 U - BStBl.1953 III S.75

Die Steuerpflichtige legte für das folgende Kalenderjahr erneut ein Rechtsmittel gegen die Versagung des Abzuges der Beratungskosten ein. Das Niedersächsische Finanzgericht Hannover[1] stellte einen Sachverhalt fest, der von dem im Vorprozeß ermittelten Tatbestand abwich. Es sah die Kosten nunmehr als Teil der Grundstücksverwaltungskosten an und ließ den Abzug als Werbungskosten zu. Die Kosten der Ausfüllung der Einkommensteuererklärung seien, so wurde ausgeführt, demgegenüber geringfügig und brauchten nicht ausgeschieden zu werden.

II. In einem weiteren Falle[2] bestand die beschwerdeführende Erbengemeinschaft aus beschränkt Steuerpflichtigen. Ihr gehörten Grundstücke im Inland. Sie hatten einen Grundstücksverwalter. Daneben hatten sie einen Steuerberater beauftragt, den Grundstücksverwalter zu kontrollieren und ihre steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Sie begehrten den Abzug der Kosten des Steuerberaters. Der Bundesfinanzhof meinte, Werbungskosten seien Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte. Ausgaben, die nicht diesem Zwecke dienten, sondern Verwendung des erzielten Einkommens seien, seien keine Werbungskosten, sondern Kosten der Lebensführung. Alle Ausgaben, die mit der Entrichtung der nicht abziehbaren Personensteuern zusammenhingen, seien nicht abziehbar. Steuerberatungskosten und die Kosten von Steuerprozessen müßten ebenso wie die Steuer selbst behandelt werden (Nebenkostentheorie). Nebenkosten abziehbarer Steuern seien Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Dasselbe gelte für die Kosten der Einheitsbewertung des Grundvermögens,

---

1) U.v.28.1.1954 - IV 317/53 - EFG 1954 S.125 (rechtskräftig)
2) BFH, U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S. 63;
fortgeführt in:
BFH, U.v.25.8.1961 - VI 26/60 - StRK EStG 1955 § 34 Abs.3 R.9 b

weil der Einheitswert eine wesentliche Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer sei. Ein Honorar, das die Beratung bei abziehbaren und nicht abziehbaren Steuern pauschal abgelte, müsse durch Schätzung aufgeteilt werden.

Der Bundesfinanzhof ging in einem bewußten obiter dictum auf das Argument ein, es verstoße gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die Beratungskosten bei den Einkunftsarten unterschiedlich zu behandeln. Dieses Ergebnis sei, so meinte er, schwer vertretbar. Es handele sich dabei jedoch wesentlich um eine Frage der tatsächlichen Feststellung.

III. Die Steuerpflichtige hatte Einkünfte aus verschiedenen Quellen, unter anderem auch aus Vermietung und Verpachtung. Sie verwaltete das Grundstück selbst. Sie hatte sich von einem Steuerbevollmächtigten ihre Steuerklärung anfertigen lassen.

Das Finanzgericht Stuttgart[1] wich bewußt von der höchstrichterlichen Rechtsprechung ab und ließ den Abzug der Steuerberatungskosten zu. Beratungskosten seien keine Nebenkosten von Personensteuern. Sie seien nicht akzessorisch und würden nicht dem Steuergläubiger geschuldet. In § 12 Nr.3 EStG sei dagegen nur von Steuern die Rede, die dem Steuergläubiger geschuldet würden.

Der Bundesfinanzhof[2] hob das Urteil mit folgender Begründung auf: Steuerberatungskosten seien keine Werbungskosten, weil sie nicht mit einer einzelnen Einkunftsart, sondern mit dem Einkommen im Sinne des § 2 EStG zusammenhingen. Die Entrichtung der Personensteuern gehöre

---

1) U.v.21.3.1961 - I 213/61 - BB 1961 S.628 (aufgehoben)
2) U.v.9.2.1962 - VI 135/61 - DB 1962 S.492

in den privaten Bereich. Jeder Steuerpflichtige verwende damit einen Teil seines Einkommens in einer ihm gesetzlich vorgeschriebenen Weise. Das ergebe sich in gleicher Weise aus Nr.1 und Nr.3 des § 12 EStG. Auch Steuerberatungskosten seien Ausgaben zur Verwendung des Einkommens. Wenn Kosten der Steuerberatung und eines Steuerprozesses in Zusammenhang mit der Ermittlung des Betriebsgewinns entständen, seien sie anders zu beurteilen, als wenn sie mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammenhingen.

C. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte

Bietet somit schon die Rechtsprechung des Reichs- und des Bundesfinanzhofs und einiger schon im Vorhergehenden angeführter Finanzgerichte ein zwiespältiges Bild, so gilt dies in noch verstärktem Maße für die Rechtsprechung der Finanzgerichte.

I. Entscheidungen, die der höchstrichterlichen Rechtsprechung zustimmen

Der höchstrichterlichen Rechtsprechung stimmen folgende Finanzgerichte ohne eingehende eigene Begründung zu:

1. das Finanzgericht Hamburg[1] in einem Falle, der die Beratung bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betraf. Der Abzug wurde versagt.

2. das Finanzgericht München[2] in einem Falle, der Gebühren eines Steuerrechtsstreits betraf, in dem die ein-

---

1) U.v.8.8.1961 - I 19/61 - EFG 1962 S.252 (rechtskräftig)
2) U.v.26.7.1961 - I 249/61 - EFG 1962 S.150 (nicht rechtskräftig)

heitliche Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unter Ehegatten streitig gewesen war. Der Abzug wurde zugelassen.

3. das Finanzgericht Stuttgart[1] in einem im Tatsächlichen unklaren Falle, bei dem der Steuerpflichtige Einkünfte aus verschiedenen Quellen hatte.

II. Entscheidungen, die der höchstrichterlichen Rechtsprechung mit Einschränkungen zustimmen

Das Finanzgericht Düsseldorf (Kammern in Köln) stimmt der höchstrichterlichen Rechtsprechung weitgehend zu. Es gibt jedoch eine eingehende eigene Begründung.

1. In dem einen Falle[2] hatte der Steuerpflichtige Einkünfte aus zwei Arbeitsverhältnissen. Das Finanzgericht führte aus, zu den Sicherungs- und Erhaltungskosten in § 9 S.1 EStG gehörten auch Kosten, die aufgewendet würden, um Ausgaben abzuwehren, die das Einkommen schmälern würden. Hierbei sei allerdings die Abgrenzung zwischen Werbungskosten und nicht abziehbaren Ausgaben schwierig. Die Höhe der Betriebssteuern beeinflusse unmittelbar die Höhe des Gewinns und damit des Einkommens. Die Einkommensteuerzahlung sei dagegen nur eine Verwendung des Einkommens. Daher sei es gerechtfertigt, die mit der Einkommensteuer zusammenhängenden Beratungskosten nicht zum Abzuge zuzulassen. Einkommensteuer werde nicht nur von einer Einkunft, sondern vom Einkommen errechnet. Es seien also auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen zu ermitteln. Die Steuerberatungskosten hingen mit allen diesen Komponenten zusammen. Damit sei aber eine klare Abgrenzung unmöglich, so daß alle bei der Einkommensteuer

---

1) U.v.27.7.1954 - III 538/54 - DStZ (B) 1954 S.528 (rechtskräftig)
2) FG Düsseldorf (Kammern in Köln), U.v.10.9.1959 - VII 400/58 E - DStZ (B) 1960 S.22 (soweit ersichtlich, nicht rechtskräftig)

anfallenden Beratungskosten nicht abgezogen werden dürften.

2. In dem zweiten Falle[1] war streitig, ob Beratungskosten Betriebsausgaben sind. Das Finanzgericht führte aus, sie seien Betriebsausgaben, soweit ein Berater nur die Bücher führe und die Bilanzen aufstelle. Dementsprechend seien Werbungskosten gegeben, soweit der Berater die Einnahmen und Ausgaben bei den Überschußeinkünften anschreibe. Dazu gehöre auch die Abstimmung der zu treffenden Maßnahmen mit den steuerlichen Gegebenheiten (Bilanztaktik). Die Verpflichtung, Einkommensteuer zu zahlen, und die damit zusammenhängenden Pflichten seien dagegen nicht durch den Betrieb veranlaßt. Die Einkommensteuer sei eine allgemeine direkte Personensteuer, die zu der Tätigkeit des Steuerpflichtigen, aus der einzelne Einkünfte erzielt würden, nur in mittelbarem Zusammenhang stehe. Hiernach seien die Kosten der Errechnung des Gewinns oder Einnahmeüberschusses abziehbar; die Kosten der steuerlichen Beurteilung des Gewinns oder Überschusses - Anfertigung der Steuererklärung, Verhandlung mit dem Finanzamt, Steuerprozesse, aber auch Vorbereitung der einheitlichen Gewinnfeststellung - seien dagegen nicht abziehbar. Die einheitliche Feststellung der Einkünfte sei nur eine Vorstufe zur Veranlagung.

Das gleiche müsse für die Aufwendungen für die Anfertigung der Vermögensteuererklärung gelten.

3. Das Finanzgericht Hamburg[2] meinte, Steuerberatungskosten seien nur dann im Bereich der privaten Lebenshaltung entstanden, wenn der Steuerberater lediglich die Einkommen- und die Vermögensteuererklärung anfertige. Wenn er dagegen das Vermögen verwalte, die Buch-

---

1) FG Düsseldorf (Kammern in Köln), U.v.18.12.1963 - VII 33/63 F - EFG 1964 S.213 (nicht rechtskräftig)
2) U.v.24.8.1962 - I 9/61 - StuF 1962 S.90

führung kontrolliere und Ansprüche des Steuerpflichtigen geltend mache, und wenn im Verhältnis dazu die Anfertigung der Steuererklärung von keiner größeren Bedeutung sei als bei einem Gewerbetreibenden, bei dem die anteiligen Kosten nicht ausgeschieden zu werden brauchten, dann seien die Beratungskosten in vollem Umfange absetzbar. Im Ergebnis wurden von einem Honorar von 1.000 DM 80 DM als nicht abziehbar ausgeschieden.

III. Entscheidungen, die die höchstrichterliche Rechtsprechung ablehnen

1. Das Finanzgericht Münster erkannte in zwei Urteilen Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an.

In dem einen Falle[1] lag der Streitwert unter 100 DM. Das Finanzgericht entschied nach freiem Ermessen (§ 265 Abs.1 AO). Eine Stellungnahme zu der Rechtsfrage war nicht erforderlich. Die Ausführungen des Finanzgerichts sind daher nur ein obiter dictum.

Das Finanzgericht hielt seine Ansicht in einem zweiten Urteil[2] aufrecht. Es führte aus, die Auffassung, Steuerberatungskosten seien Aufwendungen der Lebensführung, sei nicht zwingend. Es liege näher, sie als Kosten anzusehen, die den Grundstücksverwaltungskosten ähnelten, und den Abzug zuzulassen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung sei mit den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der möglichst gleichmäßigen Abgrenzung der Betriebsausgaben und Werbungskosten von den nicht abziehbaren Ausgaben nach § 12 EStG nicht zu ver-

---

1) FG Münster, U.v.25.10.1962 - Ia 473/61 - EFG 1963 S.152 (nicht rechtskräftig)
2) FG Münster, U.v.21.11.1963 - Ia 454/62 - (nicht veröffentlicht, nicht rechtskräftig)

einbaren. Die einzig befriedigende Lösung liege darin, den Abzug allgemein zuzulassen.

2. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz[1] vertrat in einem Falle, der einen Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betraf, die Auffassung, Werbungskosten seien alle Aufwendungen, die durch die Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte veranlaßt seien. "Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind" sei nur eine andere Formulierung für "Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen". Die Steuerberatungskosten seien durch die Vermietung veranlaßt. Ohne Vermietung wären keine Einkünfte erzielt worden; ohne Einkünfte wäre keine Beratung nötig gewesen.

Steuerberatungskosten seien keine Lebenshaltungskosten. Die Pflicht, eine Einkommensteuererklärung abzugeben und Einkommensteuer zu zahlen, sei keine Privatangelegenheit, sondern eine öffentlich-rechtliche Pflicht. Die Einkommensteuer gehöre nicht in den privaten Lebensbereich. § 12 Nr.3 EStG sei nur deswegen erforderlich, weil die Einkommensteuer nicht zum Privataufwand gehöre. Es sei eine Ausnahmevorschrift. Sie schließe den Abzug der Beratungskosten nicht aus.

3. Das Finanzgericht Stuttgart[2] hielt in einem Falle eines Steuerpflichtigen mit Einkünften aus verschiedenen Quellen seine schon vorher geäußerte Ansicht[3] aufrecht: Alle Steuerzahlungen seien begrifflich Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Sie ständen mit den Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang. § 12 Nr.3 EStG sei eine Ausnahmevorschrift. Wenn ein Steuerpflichtiger

---

1) U.v.15.10.1963 - II 111/63 - EFG 1964 S.12 (nicht rechtskräftig)
2) U.v.19.6.1962 - I 370/61 - EFG 1963 S.8 (nicht rechtskräftig)
3) Siehe oben Seite 9 Fußnote 1

Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten habe, dann müßten bei genauer Betrachtung die Beratungskosten auf jede Einkunftsart anteilig verteilt werden. Die Absetzung bei einer Einkunftsart sei nur eine Vereinfachung. Das zeige, daß das Problem nur einheitlich gelöst werden könne. Ein Steuerpflichtiger mit Gewinneinkünften dürfe nicht besser gestellt werden als ein Steuerpflichtiger mit Überschußeinkünften.

2. Abschnitt: Der Stand der Ansichten im Schrifttum

A. Autoren, die der höchstrichterlichen Rechtsprechung zustimmen

Enno Becker[1] billigt die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Der Rechtsprechung des Reichs- und des Bundesfinanzhofs stimmen folgende Autoren zu: Blümich-Falk[2], Hartz[3] (der Präsident des für die hier erörterte Frage zuständigen 6. Senats des Bundesfinanzhofs), Hoffmann[4], Kaatz[5], Zitzlaff[6] und Garbe[7].

Außerdem stimmen mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung weitgehend Herrmann-Heuer[8] überein. Sie halten die Ansicht, die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für Personensteuern bilde weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten, für zu eng. Die Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben und des Vermögens bilde noch einen - vielleicht den letzten - Akt der werbenden Tä-

---

1) StuW 1932 Sp.1057 (1088)
2) EStG § 12 Anm. 9b
3) DB 1962 S.482
4) Anm. zu BFH, U.v.16.12.1960, in: Loepelmann
5) FR 1953 S.141
6) StuW 1941 Sp.649 (655); DStR 1953 S.502
7) FR 1961 S.217 f.
8) EStG § 4 Anm.62 Stichwort "Steuerberatungskosten" und § 9 Anm.36 Stichwort "Steuerberatungskosten"

tigkeit. Bei allen Einkunftsarten gehöre die Ermittlung der Einkünfte zur Einkunftserzielung. Die Sicherung der Einkünfte vor der Belastung mit Personensteuern bilde weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten. Zunächst würden die Einkünfte gestaltet, dann setze die Besteuerung ein. Nur Aufwendungen bis zum Abschluß der Einkünfte seien Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die Erhebung der Steuern falle nicht mehr in den Bereich der Entstehung der Einkünfte. Ebenso wie durch § 12 Nr.3 EStG der Abzug von Personensteuern ausgeschlossen sei, dürften bei der Ermittlung der Einkünfte keine Aufwendungen abgezogen werden, die der nachträglichen Minderung der Einkünfte durch Personensteuern entgegenwirken sollten.

Diese Autoren sind mit ihrer Meinung in der Minderheit.

B. Autoren, die die höchstrichterliche Rechtsprechung ablehnen

Es erscheint unmöglich, alle Autoren zu nennen, die die höchstrichterliche Rechtsprechung ablehnen, und ihre Argumente im einzelnen wiederzugeben.

Sie wenden sich hauptsächlich gegen die unterschiedliche Behandlung der Beratungskosten bei den verschiedenen Einkunftsarten. Nur Grieger[1] erörtert die Möglichkeit, die Gleichheit dadurch herzustellen, daß auch bei den Gewinneinkünften der Abzug von Steuerberatungskosten ganz oder teilweise ausgeschlossen wird. Die übrigen Autoren meinen, der Abzug müsse auch bei den Überschußeinkünften zugelassen werden.

---

1) DStZ (A) 1961 S.70 (71);
DStZ (A) 1962 S.133

Die Autoren tragen unter anderem folgende Argumente vor:

1. Die Gründe der Urteile des Reichs- und des Bundesfinanzhofs widersprächen sich[1].

2. Der Wortlaut des § 9 S.1 EStG treffe genau auf Steuerberatungskosten zu. Sie seien Aufwendungen zur Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen[2], der Einkünfte[3], des Einkommens[4].

3. Der Streit um die Behandlung der Steuerberatungskosten sei auf die offene Frage zurückzuführen, welcher Zusammenhang bei den Werbungskosten erforderlich sei. Diese Frage des Zusammenhangs sei bei vielen steuerrechtlichen Begriffen ungeklärt. Die Veranlassung reiche aus. Es genüge ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Einkunftsart[5] oder mit der Erzielung der Einkünfte[6]. Diese Voraussetzungen seien bei Steuerberatungskosten gegeben.

4. § 12 Nr.3 EStG beziehe sich nur auf die Personensteuern selbst. Die Nebenkostentheorie des Bundesfinanzhofs sei unrichtig oder gelte zumindest nicht für Steuerberatungskosten[7]. Folgerichtig müßten die durch die Beratung bei der Vermögen- und der Kirchensteuer entstehenden Kosten Sonderausgaben sein. Das sei aber unrichtig[8].

---

1) Hartmann-Böttcher-Gericke, EStG § 9 Anm.15;
Müller, BB 1959 S.1059;
Oswald, StuW 1959 Sp.779 (784)
2) Grass, StRK-Anm. EStG § 9 S.1 u. 2 R.171;
Oswald, StuW 1959 Sp.779 (786)
3) Hartmann-Böttcher-Gericke, EStG § 9 Anm.15
4) Littmann, EStG § 12 Anm.61;
Müller, BB 1959 S.1059 (1061)
5) Judeich, DZ 1960 Nr.280 S.7;
Judeich, BB 1962 S.445;
Judeich ist Direktor beim FG Stuttgart und hat vermutlich bei dessen Urteilen (siehe oben S. 9 und 14) mitgewirkt.
6) Müller, BB 1959 S.1059 (1060)
7) Grass, StRK-Anm. EStG § 9 S.1 u. 2 R.171;
Judeich, DZ 1961 Nr.53 S.11
8) Herrmann-Heuer, EStG § 4 Anm.62 Stichwort "Steuerberatungskosten"

5. Steuerberatungskosten seien Werbungskosten, wie sich aus der Popitzschen Theorie des Einkommens-Begriffes herleiten lasse. Diese Theorie sei ein straffes und sicher zu handhabendes Auslegungsmittel[1].

6. Die Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten seien gleich. Zumindest grenzten sie sich gegenüber den nicht abziehbaren Ausgaben nach § 12 EStG gleich ab. Damit sei aber eine unterschiedliche Behandlung der Steuerberatungskosten nicht zu vereinbaren.

7. Das Steuerrecht sei so kompliziert, daß die Zuziehung eines Steuerberaters notwendig sei[2]. Daher seien die Ausgaben abziehbar.

3. Abschnitt: Systematische Einordnung der vorgetragenen Argumente und Übersicht über den weiteren Gang der Untersuchung

A. Systematische Einordnung der vorgetragenen Argumente

In der Erörterung über die Behandlung der Steuerberatungskosten werden viele Gesichtspunkte miteinander vermengt oder zumindest nicht klar genug auseinandergehalten.

Felix[3] schreibt, die vorgetragenen Ansichten ließen sich in folgende fünf Theorien zusammenfassen: die Nebenkostentheorie (vertreten vom Bundesfinanzhof für den Bereich der Überschußeinkünfte) - das Absorptionsprinzip

---

1) Felix, DStR 1962, 1963 S.160 (161)
2) Judeich, DZ 1961 Nr.53 S.11;
   Kapp, StiK 1, 6 Seite 11 (12)
3) DStR 1962, 1963 S.160 (161)

(vertreten vom Bundesfinanzhof für den Bereich der Gewinneinkünfte) - die Theorie vom Kapitalverlust (vertreten vom Finanzgericht Düsseldorf) - das Gleichmäßigkeitsprinzip (allgemein im Schrifttum vertreten) - das Veranlassungsprinzip (vertreten von Judeich, Littmann und Müller).

Es mag sein, daß diese fünf Theorien unterschieden werden können. Aber auch damit ist noch nichts gewonnen. Es gilt herauszufinden, ob die Argumente auf verschiedenen rechtlichen Ebenen liegen und ob sie eine logische Rangfolge haben. Die meisten bisher unternommenen Versuche, die steuerliche Behandlung von Steuerberatungskosten zu klären, leiden an dem Mangel, daß sie nicht vom Wortlaut und von der Systematik des Gesetzes ausgehen. Schon aus dem Gesetz selbst könnte sich eine Rangfolge der zu untersuchenden Fragen ergeben.

I. An erster Stelle steht die Frage, welche Vorschriften, die einen Abzug begründen könnten, hier in Betracht kommen. Im Einkommensteuergesetz bestehen verschiedene Abzugsmöglichkeiten, die sich aus den §§ 4 Abs. 4, 9, 10, 33 ergeben. Fraglich ist, in welchem Verhältnis diese Vorschriften zueinander stehen.

1. Im Einkommensteuergesetz 1925 galt der Begriff der Werbungskosten für alle Einkunftsarten (§§ 15 Abs.1 Nr.1, 16 EStG 1925). Er war Oberbegriff zu den Ausgaben eines Betriebes, die für die Gewinneinkünfte galten. Demgegenüber stehen seit dem Einkommensteuergesetz 1934 die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben gleichrangig nebeneinander und haben getrennte, sich nicht überschneidende Anwendungsbereiche bei den sieben Einkunftsarten. Beide Begriffe grenzen sich gegenüber den nicht abziehbaren Ausgaben nach § 12 EStG ab.

2. Unter den nicht abziehbaren Ausgaben nach § 12 EStG dürfen verschiedene enumerativ aufgezählte Ausgaben als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, soweit sie nicht schon Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (§ 10 Abs.1 EStG). § 10 EStG ist also gegenüber den Betriebsausgaben und Werbungskosten subsidär.

3. Außerdem ist ein weiterer Teil der nach § 12 EStG nicht abziehbaren Ausgaben als außergewöhnliche Belastung vom Einkommen absetzbar, soweit er nicht schon zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben gehört (§ 33 Abs.1 und 2 S.2 EStG). § 33 EStG ist also gegenüber allen anderen Ausgabearten subsidiär.

Die einzelnen gesetzlichen Abzugsmöglichkeiten stehen also in einer - meist ausdrücklich vorgeschriebenen - Gesetzeskonkurrenz. Streitig ist dabei nur, in welchem Verhältnis die §§ 4 Abs.4 und 9 S.1 zu § 12 EStG stehen. § 12 EStG könnte rein deklaratorisch sein. Die Norm könnte aber auch zu den §§ 4 Abs.4 und 9 S.1 EStG im Verhältnis der Spezialität stehen, indem sie konstitutiv den Abzug von Aufwendungen oder Ausgaben ausschließen könnte, die sonst als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden könnten. Mit dieser Frage der Gesetzeskonkurrenz befassen sich die Argumente zu einem erheblichen Teil.

II. An zweiter Stelle steht die Frage, wie die Vorschriften auszulegen sind, die den Abzug der Steuerberatungskosten begründen könnten. Der Sinn dieser Normen ist mit allen Auslegungsmitteln zu erforschen.

Die erste und die zweite Frage stehen allerdings in einem engen wechselseitigen Verhältnis zueinander. Die Frage, ob zwischen zwei Normen Gesetzeskonkurrenz be-

steht, läßt sich nur untersuchen, wenn der Sinn der Vorschriften klargestellt ist.

Insbesondere über die Auslegung des § 9 S.1 EStG besteht großer Streit. Es ist unklar, womit die Aufwendungen zusammenhängen müssen und wie der Zusammenhang beschaffen sein muß. Hiermit befassen sich die vorgetragenen Argumente zu einem großen Teil. Die Gerichte und das Schrifttum gehen von verschiedenen Ansichten über den Werbungskosten-Begriff aus, wenn sie die steuerliche Behandlung der Steuerberatungskosten erörtern.

III. An dritter Stelle entsteht die Frage, ob Steuerberatungskosten unter die in Betracht kommenden Vorschriften fallen, ob sie also die Voraussetzungen erfüllen, die das Gesetz für den Abzug aufstellt (Subsumtion). Die vorgetragenen Argumente betreffen zum Teil diese Frage.

IV. Sollte sich bei der Subsumtion ergeben, daß die Steuerberatungskosten in verschiedener Art - etwa zum Teil als Werbungskosten und zum Teil als Sonderausgaben - oder überhaupt nur zum Teil abziehbar sind, indem ein Teil unter § 9 S.1 EStG, ein anderer unter § 12 EStG fällt, dann würde sich die weitere Frage stellen, ob eine Aufteilung der Kosten erforderlich ist - ob sie zum Beispiel wegen Geringfügigkeit unterbleiben kann - und nach welchen Maßstäben sie vorzunehmen ist. Ein Teil der Argumente gehört in diese Kategorie.

V. Sollte hiernach die Auslegung und Anwendung der steuerrechtlichen Normen zu voneinander abweichenden Ergebnissen führen, dann würde die Frage entstehen, ob der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung,

der eine Ausprägung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes des Art.3 GG für das Steuerrecht ist, zu einer Änderung der Rechtsansicht zwingt, sei es in Form der verfassungskonformen Auslegung, sei es in Form der Nichtigkeit einer steuerrechtlichen Norm. Die Argumente befassen sich zu einem erheblichen Teil mit dieser Frage.

B. Übersicht über den weiteren Gang der Untersuchung

Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich auf alle Fragen, die mit der Abziehbarkeit der Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammenhängen. Dazu ist es zunächst erforderlich, das Verhältnis der §§ 9 S.1 und 12 EStG zueinander zu erörtern und den Sinn des § 9 S.1 EStG klarzustellen. Danach sind die Steuerberatungskosten zu subsumieren. Sollte sich hierbei ergeben, daß Steuerberatungskosten nur zum Teil Werbungskosten sind, dann würde die Frage der Aufteilung zu untersuchen sein. Alle anderen Fragen bleiben bewußt ausgeklammert. An erster Stelle müßte danach die Frage der Gesetzeskonkurrenz stehen. Diese Untersuchung setzt aber voraus, daß der Sinn der betroffenen Normen klargestellt ist. Mit der Erörterung des Sinnes der Normen, zuerst der allgemeineren Norm des § 9 EStG, ist daher zu beginnen.

II. Teil: Die Auslegung des § 9 S.1 EStG

Ausgangspunkt ist die gesetzliche Begriffsbestimmung in § 9 S.1 EStG. Danach sind Werbungskosten die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind also Aufwendungen.

1. Abschnitt : Die Ausgabe als Oberbegriff der Aufwendung in § 9 S.1 EStG

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

1. Der Reichsfinanzhof hat sich in mehreren Urteilen mit dem Begriff Aufwendung im Sinne des § 16 Abs.1 EStG 1925 oder des bis auf ein Wort gleichlautenden § 9 S.1 EStG 1934 befaßt.

In einer Entscheidung[1] hat er ausgeführt, es kämen als Werbungskosten nur tatsächliche Aufwendungen in Betracht. Die Aufzehrung der Arbeitskraft und der Gesundheit sei dagegen keine Aufwendung, die zum Abzuge als Werbungskosten berechtige. In zwei weiteren Urteilen[2] hat er erklärt, ein Steuerpflichtiger könne nicht als Werbungskosten absetzen, was er an Ausgaben erspart habe. Aus diesen Urteilen ergibt sich jedoch nur eine negative Abgrenzung des Gegenstands der Aufwendungen.

---

1) RFH, U.v.7.7.1927 - VI A 255/27 - RStBl.1927 S.198 (200)
2) RFH, U.v.29.10.1930 - VI A 1277/30 - RStBl.1931 S.138;
RFH, U.v.13.11.1935 - VI A 764/35 - RStBl.1936 S.202

In anderen Entscheidungen des Reichs- und des Bundesfinanzhofs werden die Begriffe "Aufwendung" und "Ausgabe" anscheinend gleichgesetzt[1].

2. Herrmann-Heuer[2] führen aus, zu den Aufwendungen gehörten Ausgaben jeder Art, nicht nur solche in Geld, sondern auch Sachaufwendungen. Klein[3] meint, Aufwendungen seien in aller Regel tatsächliche Ausgaben; § 9 S.3 Nr.6 EStG sei hier eine Ausnahme. Bühler-Paulick[4] schreiben, Aufwendungen seien entweder unmittelbare Geldausgaben oder in Geld zu berechnende Leistungen anderer Art; diese seien in entsprechender Anwendung des § 8 Abs. 2 EStG in Geldeswert umzurechnen.

Darüber hinaus wird im Schrifttum[5] übereinstimmend zu § 11 Abs.2 EStG ausgeführt, der Begriff der Ausgabe umfasse als Oberbegriff die Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG, die Werbungskosten, die Sonderausgaben und die Aufwendungen, die eine außergewöhnliche Belastung seien. Alle diese Ausgaben seien in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem sie geleistet worden seien. Es herrscht also Einigkeit darüber, daß die Aufwendungen in § 9 S.1 zu den Ausgaben in § 11 Abs.2 EStG gehören. Damit entsteht die Frage, was eine Ausgabe ist.

---

1) Statt vieler:
RFH, U.v.8.4.1936 - VI A 253/36 - StuW 1936 Nr.269;
RFH, U.v.24.6.1937 - IV A 20/36 - RStBl. 1937 S.1089 (1090);
BFH, U.v.2.3.1962 - VI 79/60S - BStBl. 1962 III S.192 (194)
2) EStG § 9 Anm.3 u. 9
3) StuW 1951 Sp.475 (493)
4) EStG § 9 Anm.2 (4)
5) Statt vieler:
Herrmann-Heuer, EStG § 11 Anm.13;
Lademann-Lenski-Brockhoff, EStG § 11 Anm.1

B. Der Begriff der Ausgabe

§ 11 Abs.2 EStG regelt nur, wann eine Ausgabe bei der Ermittlung der Einkommensteuer abzusetzen ist, setzt also den Begriff der Ausgabe voraus. Eine gesetzliche Begriffsbestimmung gibt es nicht.

Der Begriff wird, soweit ersichtlich, in der Rechtsprechung und im Schrifttum nicht ausdrücklich abgegrenzt. Es wird nur ausgeführt, Ausgaben seien die Umkehrung der Einnahmen[1]. Das stimmt mit der Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934[2] überein.

I. Der Begriff der Einnahme in § 11 Abs.1 EStG

Mit den Einnahmen, deren Umkehrung die Ausgaben sein sollen, sind die in § 11 Abs.1 EStG genannten Einnahmen gemeint. § 11 Abs.1 regelt jedoch nur, wann Einnahmen bei der Ermittlung der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind. Die Vorschrift setzt also den Begriff gleichfalls voraus. Hingegen sind in § 8 Abs.1 die Einnahmen gesetzlich bestimmt.

1. Nach § 8 Abs.1 EStG sind Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Überschußeinkunftsart zufließen.

a) Soweit die Güter in Geld bestehen, gibt es begrifflich keine Schwierigkeiten. Hier kann im einzelnen nur streitig sein, wann dem Steuerpflichtigen die Einnahme im Sinne des § 11 Abs.1 EStG zugeflossen ist[3]. Bei Gütern in Geld werden der obligatorische Anspruch und die Erfüllung des Anspruchs unterschieden. Im Grundsatz gehen die §§ 8 Abs.1, 11 Abs.1 EStG davon aus, daß erst durch die Erfüllung eines Anspruchs eine Einnahme zufließt.

---

1) Statt vieler:
Herrmann-Heuer, EStG § 11 Anm.14
2) RStBl. 1935 S.33 (40 f.)
3) Littmann, EStG § 8 Anm.2

Allerdings ist der Begriff des Zufließens = Beziehens ein Begriff, der nicht auf der Ebene des Rechtsgeschäfts, sondern auf der des Realakts liegt. Er ist ein wirtschaftlicher Begriff. Erwerb des Eigentums nach dem bürgerlichen Recht (§§ 929 ff. BGB) und Zufluß können hier auseinanderfallen.

b) Als Einnahmen kommen weiterhin Güter in Geldeswert in Betracht. § 8 Abs.2 EStG umschreibt diese zusätzlich negativ als die Güter, die nicht in Geld bestehen, und nennt einige Beispiele.

Durch den Zufluß des Gutes muß eine Vermehrung des Vermögens eintreten[1]. Dennoch ist die Abgrenzung von der bloßen Annehmlichkeit oft schwierig, so daß schon begriffliche Schwierigkeiten bestehen. Diese können aber hier offenbleiben.

Im Grundsatz steht auch hier fest, daß nicht schon der auf diese Güter gerichtete obligatorische Anspruch, sondern erst seine Erfüllung eine Einnahme darstellt, also - jeweils auf der Seite des Empfängers - die Überlassung des Besitzes an der Wohnung, die Gewährung der Kost, die Übergabe der Waren und der sonstigen Sachbezüge.

c) § 8 Abs.1 EStG setzt weiter voraus, daß die Güter im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs.3 Nr.4 bis 7 EStG, also einer Überschußeinkunftsart, zufließen. Die Einnahmen müssen also unter die §§ 19 bis 23, 24 EStG fallen.

2. Fraglich ist allerdings, ob die Begriffe der Einnahmen in § 8 Abs.1 und § 11 Abs.1 EStG übereinstimmen. Unter § 11 Abs.1 fallen auch die Betriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3. Dies ergibt sich aus

---

1) Herrmann-Heuer, EStG § 8 Anm.2

§ 11 Abs.1 S.3, der nur die §§ 4 Abs.1 und 5 unberührt läßt[1]. Die Betriebseinnahmen in § 4 Abs.3 sind also Einnahmen im Sinne des § 11 Abs.1. Sie fallen aber nicht unter § 8 Abs.1. Der Begriff der Einnahmen ist daher in § 11 Abs.1 weiter als in § 8 Abs.1 EStG. Einnahmen in § 11 Abs.1 sind daher alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Vermögen des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart zufließen, wobei die Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs.1, 5 EStG ausgeklammert bleibt.

II. Der Begriff der Ausgabe als Umkehrung der Einnahme in § 11 Abs.1 EStG

Von dem so verstandenen Einnahme-Begriff des § 11 Abs.1 sollen die Ausgaben in § 11 Abs.2 EStG die Umkehrung sein. Dies kann in dreierlei Hinsicht Bedeutung haben:

1. Muß der Steuerpflichtige ein bestimmtes Gut in Geld oder Geldeswert, das seinem Vermögen zugeflossen war, wieder herausgeben, so fließt es aus seinem Vermögen wieder ab. Dieser Abfluß muß eine Ausgabe sein.

2. Fließt dem Vermögen des Steuerpflichtigen ein Gut in Geld oder Geldeswert wieder zu, das aus seinem Vermögen abgeflossen war, dann muß es sich bei dem Abfluß um eine Ausgabe und bei dem Zufluß um eine Einnahme handeln.

3. Fließt dem Vermögen des Steuerpflichtigen ein Gut zu, so muß es im Falle des abgeleiteten Erwerbs aus dem Ver-

---

1) Herrmann-Heuer, EStG § 11 Anm.2;
Klein, StuW 1951 Sp.475 (481);
herrschende Ansicht;
anderer Ansicht in einer zu allgemein gefaßten Bemerkung RFH, U.v.26.10.1938 - VI 501/38 - RStBl.1939 S.282 f., der nur von der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ausgeht und die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG übersieht.

mögen einer anderen Person abgeflossen sein, und umgekehrt. Der Einnahme bei der einen muß eine Ausgabe bei der anderen Person entsprechen.

Ausgaben in § 11 Abs.2 EStG scheinen danach alle Güter zu sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen und aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart abfließen. Das würde aber mit dem Umstande nicht übereinstimmen, daß auch Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen nach einhelliger Ansicht[1)] unter § 11 Abs.2 EStG fallen, also Ausgaben sind. Diese Ausgaben fließen gerade nicht im Rahmen einer Einkunftsart ab. Daher lassen sich Ausgaben nur ganz allgemein abgrenzen als alle Güter in Geld oder Geldeswert, die aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen und in irgendeiner Weise bei der Ermittlung der Einkommensteuer abziehbar sind.

C. Die Subsumtion der Aufwendung in § 9 S.1 EStG unter den Begriff Ausgabe

Bei den Aufwendungen in § 9 S.1 EStG handelt es sich stets um Güter in Geld oder Geldeswert, die aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen (Ausgaben). Nur so ist es verständlich, daß in § 3c EStG, der ohne Zweifel alle mit steuerfreien Einnahmen zusammenhängenden Werbungskosten erfassen wollte, nicht von Aufwendungen, sondern von Ausgaben die Rede ist. Hinzu kommt, daß die Einnahmeüberschußrechnung nach § 2 Abs.4 Nr.2 EStG auch als Einnahme-Ausgabe-Rechnung bezeichnet wird. Aufwendungen in § 9 S.1 EStG sind also Ausgaben.

---

1) Siehe oben S. 24 Fußnote 5

Allerdings könnte § 9 S.3 Nr.6 EStG eine Ausnahme bilden, indem hier keine Ausgabe vorliegen könnte. Die in § 9 S.3 EStG aufgeführten Posten sind Sonderfälle, wie sich schon aus der Formulierung am Satzanfang ergibt. Die Rechtsnatur dieser besonderen Werbungskosten kann im Rahmen dieser Erörterung, die sich auf § 9 S.1 beschränkt, dahingestellt bleiben.

2. Abschnitt: Der Gegenpol der Ausgabe und die Art des Zusammenhangs zwischen ihm und der Ausgabe in anderen steuerrechtlichen Vorschriften, in der Rechtsprechung und im Schrifttum

Die Ausgaben müssen Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sein, wenn sie Werbungskosten sein sollen. Es muß also ein bestimmter Zusammenhang mit den Einnahmen gegeben sein. Ungeachtet dieses Gesetzeswortlauts herrscht in der Gesetzgebung, in der Rechtsprechung und im Schrifttum Unklarheit darüber, womit die Ausgaben zusammenhängen müssen. Außerdem ist streitig, wie der Zusammenhang beschaffen sein muß. Eine Lösung könnte sich in erster Linie aus Vorschriften ergeben, die neben § 9 S.1 EStG auf Werbungskosten anzuwenden sind, oder aus verwandten Vorschriften des Einkommen- und des Körperschaftsteuerrechts.

A. Die Regelung in Vorschriften des Einkommen- und des Körperschaftsteuerrechts

I. Vorschriften im Bereich der Überschußeinkunftsarten

1. Ergänzend zu S.1 heißt es in S.2 des § 9 EStG, daß Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind. Daraus ergibt sich, daß Werbungskosten bei einer Einkunftsart erwachsen.

§ 20 Abs.2 S.2 LStDV definiert - allerdings nur für den Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - Werbungskosten als alle Aufwendungen, die die Ausübung des Dienstes mit sich bringt. Der Bundesfinanzhof[1] hat ausgeführt, Werbungskosten seien hiernach alle Aufwendungen, die durch das Dienstverhältnis veranlaßt seien. Er hat also den Ausdruck "mitsichbringen" durch "veranlassen" ersetzt und insoweit eine Gleichstellung mit dem in § 4 Abs.4 EStG enthaltenen Betriebsausgaben-Begriff vollzogen. Zugleich soll es danach nicht mehr auf die Ausübung des Dienstes, sondern auf das Dienstverhältnis selbst ankommen. Fraglich ist, ob damit im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Unklarheit beseitigt ist. In jedem Falle läßt die Entscheidung die Frage des Zusammenhangs bei den anderen Überschußeinkunftsarten offen.

2. Im Bereich der besonderen Werbungskosten stellt § 9 S.3 Nr.1 EStG darauf ab, ob Schuldzinsen ... mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. § 10 Abs.1 Nr.1, der dem Anschein nach mit § 9 S.3 Nr.1 verzahnt ist, läßt den Abzug von Schuldzinsen nur zu, wenn sie - nicht - mit Einkünften ... in wirtschaftlichem

---

1) U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl. 1962 III S.192 (194)

Zusammenhang stehen. Nach § 9 S.3 Nr.2 EStG sind Steuern vom Grundbesitz ... Werbungskosten, soweit sie sich auf Gebäude beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen.

II. Vorschriften im Bereich der Gewinneinkunftsarten

Während § 9 S.1 EStG danach abgrenzt, ob die Ausgaben Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sind, stellt der Wortlaut des § 4 Abs.4 EStG bei dem Begriff der Betriebsausgabe auf eine Veranlassung ab, und zwar auf eine Veranlassung durch den Betrieb. Das Wort "Einnahmen", etwa "Betriebseinnahmen", kommt im Gesetzeswortlaut nicht vor. Obwohl also die beiden Normen in ihrem Wortlaut nicht übereinstimmen, vertritt der Bundesfinanzhof[1] die Ansicht, beide Vorschriften grenzten sich gegenüber § 12 EStG in gleicher Weise ab. Darüber hinaus wird im Schrifttum[2] die Auffassung vertreten, die beiden Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben seien bis auf einen Unterschied, der sich aus der unterschiedlichen Art der Einkunftsermittlung ergebe, gleich. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz[3] ist sogar der Ansicht, beide Begriffe seien gleich. Demgegenüber meint Klein[4], die Begriffe deckten sich nicht ganz.

In diesen Zusammenhang gehört auch § 13 KStG. Danach dürfen Ausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie mit - steuerpflichtigen - Einkünften in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Im Wortlaut besteht keine Ähnlich-

---

1) Statt vieler:
U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)
2) Herrmann-Heuer, EStG § 9 Anm.3;
Lademann-Lenski-Brockhoff, EStG § 9 Anm.2
3) U.v.15.10.1963 - II 111/63 - EFG 1964 S.12 (nicht rechtskräftig);
siehe oben Seite 14 Fußnote 1
4) StuW 1951 Sp.475 (481 f.)

keit mit § 4 Abs.4 EStG, obwohl es sich bei den hier gemeinten Ausgaben nur um Betriebsausgaben handeln kann.

III. Gemeinsame Vorschriften für den Bereich aller Einkunftsarten

Obwohl die Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten im Wortlaut voneinander abweichen, gelten einige Vorschriften für ihre Geltungsbereiche in demselben Wortlaut.

So dürfen nach § 50 Abs.1 S.1 EStG beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur insoweit abziehen, als sie mit - inländischen - Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

In § 3c EStG, der auch bestimmte Betriebsausgaben und Werbungskosten vom Abzuge ausschließen will, heißt es dagegen abweichend: Soweit Ausgaben mit - steuerfreien - Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen sie nicht abgezogen werden.

§ 12 EStG grenzt die nicht abziehbaren Ausgaben von den Betriebsausgaben und von den Werbungskosten ab. In Nr.1 S.2 heißt es in Abweichung von allen anderen Formulierungen: Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche ... Stellung mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit erfolgen. Hier wird dasselbe Wort "mitsichbringen" verwendet wie in § 20 Abs.2 S.2 LStDV. Außerdem erfolgen hier die Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit.

IV. Zusammenfassung

Nach einigen Vorschriften müssen die Aufwendungen oder Ausgaben mit den Einnahmen, nach anderen mit den Einkünften, nach anderen mit der Einkunftsart zusammenhängen. Die Vorschriften halten teilweise einen unmittelbaren Zusammenhang für erforderlich; die übrigen Normen unterscheiden zwischen unmittelbarem und mittelbarem Zusammenhang nicht. Zum Teil wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang gefordert; andere Vorschriften äußern sich insoweit über die Art des Zusammenhangs nicht. Eine Vorschrift stellt auf die Veranlassung, andere stellen auf das Mitsichbringen ab. Schließlich ist nach einer Norm mitentscheidend, ob die Aufwendungen zugleich zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit erfolgen.

Bei fast allen Vorschriften besteht Unklarheit darüber, wie der Zusammenhang beschaffen sein muß. Es entsteht die Frage, ob sich hinter diesen verschiedenen Formulierungen, die zum Teil zu verschiedenen Zeiten Gesetz geworden sind, im Grunde derselbe Zusammenhang verbirgt.

Aus allen diesen Vorschriften läßt sich jedenfalls kein Argument für die Art des Zusammenhangs in § 9 S.1 EStG gewinnen. Es kommt hinzu, daß § 9 S.1 die älteste aller dieser Normen ist. § 9 S.1 in der heute geltenden Fassung des EStG stimmt fast wörtlich mit den entsprechenden Vorschriften der davor geltenden Gesetze[1] überein.

---

1) § 9 Abs.1 prEStG 1891:
Von dem Einkommen sind in Abzug zu bringen:
1. die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Einkommens verwendeten Ausgaben, ...
§ 8 Abs.1 prEStG 1906:
Von dem Rohertrage der ... Einkommensquellen sind die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Erträge (Werbungskosten) in Abzug zu bringen.
§ 13 EStG 1920:
Von dem Gesamtbetrage der Einkünfte sind ... in Abzug zu bringen:
1. die zu ihrer Erwerbung, Sicherung und Erhaltung gemachten Aufwendungen; ...
§ 16 Abs.1 EStG 1925:
Werbungskosten sind die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen.

B. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung

Auch in der Rechtsprechung herrscht über den bei den Werbungskosten erforderlichen Zusammenhang Streit. Von den vielen Entscheidungen können hier nur wenige beispielhaft herausgegriffen werden.

1. Das schon erwähnte Urteil des Bundesfinanzhofs[1] über die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit befaßte sich mit der Frage, wie Ausgaben zu behandeln sind, die durch einen Autounfall auf dem Wege von der Arbeitsstätte zur Wohnung entstanden waren. In den Gründen befinden sich - allerdings nicht unmittelbar hintereinander - folgende Sätze:

Vom Gesetz wird eine Zweckbeziehung zwischen bestimmten Einnahmen und den zu ihrer Erzielung gemachten Aufwendungen gefordert. - Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind Aufwendungen, die durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind. - Betriebsausgaben und Werbungskosten sind ihrer Art nach Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften. - Kosten für Fahrten zur Arbeitsstätte sind Aufwendungen, die durch das Dienstverhältnis veranlaßt sind und zur Erzielung der Arbeitseinkünfte gemacht werden. - Unter besonderen Umständen kann der Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem eingetretenen Schaden so gelockert sein, daß die Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden können. - Die Aufwendungen nach einem Unfall auf dem Wege zur Arbeitsstätte hängen immer auch mit dem Arbeitsverhältnis zusammen.

---

1) U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194 f.)

2. Dem stehen andere Urteile anscheinend diametral gegenüber. So hat der Bundesfinanzhof[1] in einem wenig bekannten Urteil ausgeführt:

"Der Werbungskosten-Begriff ist in erster Linie ein finaler; d. h. die Aufwendungen müssen zum Zwecke der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemacht werden. Die jährliche Erbschaftsteuer nach § 33 ErbschStG (1951)[2] steht mit den Nutzungen nicht in finalem, sondern in kausalem Verhältnis; d. h. sie wird geschuldet und gezahlt, w e i l[3] der Steuerpflichtige etwas im Erbwege erworben hat."

Diese Bemerkung befindet sich bezeichnenderweise in einem Urteil, das sich mit der Frage befaßt, ob eine Steuerzahlung als Werbungskosten abgezogen werden kann.

3. Auf derselben Linie liegt auch das - vom Ergebnis her stark angegriffene - Urteil des Bundesfinanzhofs[4], das zur Behandlung der Schuldzinsen bei einem Effektenkredit einer natürlichen Person Stellung nimmt. Dort wird ausgeführt, viele Steuerpflichtige erwürben die Aktien nicht wegen der Dividende, sondern erwarteten den wirtschaftlichen Gegenwert in Kursgewinnen, wollten also vor allem durch Wertsteigerung Gewinn erzielen. Hier wird allein auf die subjektiven Erwägungen des Steuerpflichtigen bei der Aufnahme des Darlehens und dem Erwerbe der Aktien abgestellt.

C. Der Stand der Ansichten im Schrifttum

Auch im Schrifttum bestehen über den nach § 9 S.1 EStG erforderlichen Zusammenhang verschiedene Ansichten. So

---

1) U.v.15.11.1957 - VI 79/55 U - BStBl.1958 III S.103 (104)
2) Der Steuerpflichtige begehrte den Abzug der jährlichen Erbschaftsteuer als Werbungskosten.
3) Das Wort ist auch im veröffentlichten Text gesperrt gedruckt.
4) U.v.21.4.1961 - VI 158/59 U - BStBl.1961 III S.431 (432)

vertreten insbesondere Herrmann-Heuer[1] und Judeich[2] die Auffassung, die bloße Veranlassung durch die Erzielung der Einnahmen, durch die Einkünfte oder sogar durch die Einkunftsart genüge zum Abzuge. Der Wortlaut des § 9 S.1 EStG sei überholt und nicht mehr bindend. Sie berufen sich hierfür auf die Entstehungsgeschichte der §§ 4 Abs.4, 9 S.1 EStG 1934 aus § 16 Abs.1 EStG 1925. Kurz danach führen Herrmann-Heuer[3] aus, es genüge die Veranlassung durch eine zur Erzielung von Überschußeinkünften ausgeübte Tätigkeit.

Lademann-Lenski-Brockhoff[4] meinen, es müsse genügen, daß die Aufwendungen durch eine der in den §§ 19 bis 22 gekennzeichneten Betätigungen veranlaßt worden seien, allerdings mit dem Bestreben, Einnahmen aus diesen Einkunftsarten zu erzielen.

3. Abschnitt: Die Aufwendungen zum Erwerbe der Einnahmen

Der Wortlaut des § 9 S.1 EStG unterscheidet drei Arten von Werbungskosten, die als Erwerbungs-, Sicherungs- und Erhaltungskosten bezeichnet werden. Die Erörterung soll sich zunächst auf die Erwerbungskosten beschränken.

Wie schon oben auf Seite 28 ausgeführt worden ist, sind Werbungskosten stets Ausgaben im Sinne des § 11 Abs.2 EStG. Auf der anderen Seite ist zweifelhaft, ob alle Ausgaben zugleich auch Aufwendungen sind. Es könnte auch Ausgaben geben, die keine Aufwendungen sind. Der Begriff der Aufwendung könnte enger sein als der der Ausgabe.

---

1) EStG § 9 Anm. 3, 5-8
2) BB 1961 S.673 (675);
   BB 1962 S.445 (446)
3) EStG § 9 Anm. 3
4) EStG § 9 Anm. 1 (1)

Darüber hinaus stellt nur ein Teil der Aufwendungen Werbungskosten dar. Im Einkommensteuergesetz kommt das Wort "Aufwendung" an vielen Stellen vor, zum Beispiel in:

§ 4 Abs.4: Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind;

§ 7b Abs.1 S.4: Aufwendungen, die zum Wiederaufbau eines Gebäudes gemacht werden;

§ 12 Nr.1 S.2: Aufwendungen für die Lebensführung;

§ 33 Abs.1 S.1: Erwachsen einem Steuerpflichtigen größere Aufwendungen ... .

Es gibt also auch Aufwendungen, die keine Werbungskosten sind.

Es gilt daher herauszufinden, was die Aufwendungen gegenüber den Ausgaben und die Werbungskosten gegenüber anderen Aufwendungen kennzeichnet. Es ist möglich, daß das Wort "Aufwendung" im Einkommensteuerrecht nicht immer einheitlich oder sogar nicht immer zutreffend verwendet wird, so daß es keinen einheitlichen Aufwendungs-Begriff geben könnte. Daher soll versucht werden, unmittelbar die Besonderheit der Werbungskosten gegenüber den Ausgaben herauszuarbeiten.

Die Besonderheit liegt bei den Werbungskosten darin, daß nach dem Gesetzeswortlaut ein bestimmter Zusammenhang mit den Einnahmen gegeben sein muß. Die Art dieses Zusammenhangs könnte sich schon aus dem Wort "Aufwendung" ergeben. Um diesen Zusammenhang zu bestimmen, soll zunächst erörtert werden, was Einnahmen im Sinne des § 9 S.1 EStG sind, mit denen der Zusammenhang besteht. Von den Einnahmen aus ergibt sich schon eine starke Einschränkung der in Betracht kommenden Ausgaben und Aufwendungen. Von den Einnahmen aus soll dann der Begriff der Aufwendung entwickelt werden.

A. Die Auslegung der Worte "der Einnahmen"

I. Die Anwendbarkeit der Legaldefinition in § 8 Abs.1 EStG

Das Einkommensteuergesetz kennt mehrere Einnahme-Begriffe, die sich nicht decken[1]. Es besteht jedoch Einigkeit darüber, daß in § 9 S.1 der in § 8 Abs.1 gesetzlich abgegrenzte Einnahme-Begriff gemeint ist[2]. Die §§ 8 und 9 stehen in demselben Abschnitt. § 8 Abs.1 bezieht sich auf § 2 Abs.4 Nr.2 und auf § 9 S.1.

Der Umfang der abziehbaren Ausgaben wird durch § 3c EStG zusätzlich klargestellt[3]. Die Einnahmen, mit denen die Ausgaben zusammenhängen, müssen also steuerpflichtig sein und dürfen nicht unter § 3 EStG fallen.

Fraglich ist, ob die Einnahmen schon bezogen sein müssen oder ob sie noch nicht zugeflossen sein dürfen. Aus dem Wort selbst läßt sich dies nicht entnehmen. Die Antwort darauf kann sich erst aus dem Zusammenhang der Vorschrift ergeben.

II. Die Bestimmtheit der Einnahmen

In § 9 S.1 EStG ist von der Erwerbung "der Einnahmen" und nicht von der Erwerbung "von Einnahmen" die Rede. Daraus ergibt sich, daß die Einnahmen schon bestimmt oder bestimmbar sein müssen. Fraglich ist, welchen Anforderungen die Einnahmen genügen müssen.

Nach § 9 S.2 EStG sind die Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Dieser Abzug bei einer bestimmten Einkunftsart ist nur dann möglich, wenn schon feststeht oder festgestellt werden kann,

---

1) Siehe oben Seite 26f.
2) Bühler-Paulick, EStG § 9 Anm.4;
Herrmann-Heuer, EStG § 9 Anm.10;
Littmann, EStG § 9 Anm.4
3) Herrmann-Heuer, EStG § 3c Anm.

welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzurechnen sind, mit denen die Ausgaben zusammenhängen. Es muß also zum Beispiel feststehen, daß es sich um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen handelt.

Innerhalb einer Einkunftsart werden die verschiedenen Einkunftsquellen unterschieden. Zwei vermietete Grundstücke sind zum Beispiel zwei Einkunftsquellen innerhalb derselben Einkunftsart. Es fragt sich daher, ob die Einnahmen auch hinsichtlich der Einkunftsquelle bestimmt oder bestimmbar sein müssen. Hier könnte sich ein Argument aus § 2 Abs.4 Nr.2 EStG gewinnen lassen. Einkünfte sind danach der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Hat ein Steuerpflichtiger mehrere Quellen innerhalb derselben Einkunftsart, dann werden nicht zunächst die Einnahmen aus sämtlichen Quellen und danach die bei sämtlichen Quellen erwachsenen Werbungskosten zusammengezählt und daraus ein Reinergebnis aus allen Quellen zusammen errechnet. Vielmehr werden zunächst die Reinergebnisse jeder einzelnen Quelle ermittelt. Danach werden die Reinergebnisse zusammengerechnet und miteinander ausgeglichen[1].

Es wird also nicht gerechnet:

Einnahmen aus Quelle A	a DM		
+ Einnahmen aus Quelle B	b DM		
Summe der Einnahmen aus allen Quellen			c DM
./. Werbungskosten aller Quellen			
Werbungskosten der Quelle A	d DM		
+ Werbungskosten der Quelle B	e DM		f DM
Ergebnis aus allen Quellen derselben Einkunftsart = Einkünfte			g DM

1) BFH, Gutachten v.25.1.1951 - ID 4/50 S - BStBl.1951 III S.68 (69 f.);
Herrmann-Heuer, EStG § 2 Anm.4 (zum Teil widersprüchlich);
Lademann-Lenski-Brockhoff, EStG § 2 Anm.8 (1)

Vielmehr wird gerechnet:

Einnahmen aus Quelle A	a DM	
./. Werbungskosten der Quelle A	b DM	
Ergebnis aus Quelle A		c DM
Einnahmen aus Quelle B	d DM	
./. Werbungskosten der Quelle B	e DM	
Ergebnis aus Quelle B		f DM
Ergebnis aus allen Quellen derselben Einkunftsart = Einkünfte		g DM

Werbungskosten werden also nicht nur bei einer Einkunftsart, wie § 9 S.2 EStG bestimmt, sondern bei einer Einkunftsquelle von den Einnahmen abgezogen. Hieraus ergibt sich, daß die Einnahmen in § 9 S.1 EStG so genau bestimmt sein müssen, daß sie einer bestimmten Quelle innerhalb einer Einkunftsart zugerechnet werden können. Hängen Ausgaben allgemein mit einer Einkunftsart zusammen, ohne daß sie auf die einzelnen Quellen aufgeteilt werden können, dann ist unklar, an welcher Stelle die Ausgaben abzusetzen sind. Im zweiten Rechengang werden nur noch Reinergebnisse addiert oder ausgeglichen, dagegen keine Ausgaben mehr abgezogen. Die Einnahmen, mit denen die Ausgaben zusammenhängen, müssen also der Einkunftsart und der Einkunftsquelle nach bestimmt sein.

Darüber hinaus ist kein Anhaltspunkt dafür vorhanden, daß die Einnahmen auch innerhalb der Einkunftsquelle individuell bestimmt sein müssen.

B. Die Auslegung des Wortes "Erwerbung"

Erwerbung der Einnahmen - besser Erwerb, wie auch der Bundesfinanzhof[1] anerkennt - bedeutet Erzielung, Gewinnung der Einnahmen. Das ist unstreitig und unzweifelhaft.

C. Die Auslegung des Wortes "zur"

I. Die Bezeichnung des finalen Zusammenhangs

Das Wort "zur" muß einen Anhaltspunkt dafür geben, wie der Zusammenhang zwischen den Ausgaben und den Einnahmen beschaffen sein muß. Es hat im allgemeinen Sprachgebrauch verschiedene Bedeutungen. Fast alle scheiden hier von vornherein als logisch unmöglich aus. Es bleibt nur die Bezeichnung des erstrebten oder erreichten Zweckes als möglich übrig (etwas zum Spaß tun, zur Milderung einer Not beitragen). Das Wort kennzeichnet den Zweck, den Erfolg. Daß es hier diese Bedeutung hat, wird sofort klar, wenn es durch einen anderen Ausdruck ersetzt wird: Aufwendungen zwecks oder zum Zwecke des Erwerbs der Einnahmen. Der Erwerb der Einnahmen scheint also der Erfolg zu sein, um den es in § 9 S.1 EStG geht.

Der Gesetzgeber verwendet das Wort "zu" häufig im Einkommensteuergesetz, zum Beispiel in:

§ 3 Nr.44: Beihilfen, die ... zur Förderung der ... Ausbildung ... gegeben werden;

§ 7b Abs.1 S.4: Aufwendungen, die zum Wiederaufbau eines Gebäudes gemacht werden;

§ 10b: Ausgaben zur Förderung mildtätiger ... Zwecke.

---

1) U.v.17.4.1964 - VI 112/63 - BStBl.1964 III S.383

In allen diesen Fällen herrscht Einigkeit darüber, daß der Zweck, der finale Zusammenhang, umschrieben ist.

Dementsprechend erkennen nicht nur die Anhänger, sondern auch teilweise die Gegner[1] der wörtlichen Auslegung des § 9 S.1 EStG an, daß der Gesetzeswortlaut die Ausgaben nach dem Zweck abgrenzt. Auch der Bundesfinanzhof[2] erkennt an, daß der Gesetzeswortlaut eine Zweckbeziehung zwischen den Einnahmen und den Aufwendungen fordert, obwohl er in demselben Urteil Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Aufwendungen definiert, die durch das Dienstverhältnis veranlaßt werden.

II. Die Art des finalen Zusammenhangs

Fraglich ist, ob der Erfolg - der Erwerb der Einnahmen - objektiv erreicht oder nur subjektiv erstrebt werden muß, ob also der finale Zusammenhang objektiv oder subjektiv gegeben sein muß. Ob das eine oder das andere erforderlich ist, läßt sich am besten bei Ausgaben erkennen, die erfolglos gewesen sind. Bei ihnen hat der Steuerpflichtige zwar einen Erfolg subjektiv erstrebt; der Erfolg ist jedoch objektiv nicht eingetreten.

Der Reichsfinanzhof[3] hat ausgeführt, es genüge, wenn der Steuerpflichtige die Aufwendung für geeignet halte, den Zweck der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen zu erreichen, und sie deshalb mache. Es werde jedoch nicht gefordert, daß durch die Aufwendungen tatsächlich der Zweck erreicht werde. Auf Grund dessen ist heute allgemein anerkannt, daß erfolglose Aufwendungen Werbungskosten sein können. Der Bundesfinanzhof[4] ist

---

1) Herrmann-Heuer, EStG § 9 Anm.3
2) U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194)
3) U.v.24.3.1927 - VI A 92/27 - RStBl.1927 S.149
4) U.v.17.4.1964 - VI 112/63 U - BStBl.1964 III S.383

allerdings in der Anerkennung erfolgloser Ausgaben als Werbungskosten sehr zurückhaltend, indem er strenge Anforderungen an die Bestimmtheit der Einnahmen stellt[1].

Der Steuerpflichtige hat es meistens nicht in der Hand, den Erwerb der Einnahmen, also den Eintritt des Erfolges, selbst zu erzwingen. Vielmehr setzt er häufig Kausalketten in Gang, die er selbst nicht mehr beeinflussen kann. Ein geringes Abweichen von dem vorgestellten Kausalverlauf kann schon dazu führen, daß die erstrebten Einnahmen nicht erworben werden. Wenn der Steuergläubiger den Vorteil hat, daß sich sein Steueranspruch mit dem Erwerbe der Einnahmen erhöht, dann muß er sich auch an dem Nachteil des Steuerpflichtigen beteiligen, der darin liegt, daß eine Ausgabe abfließt, daß aber der mit ihr erstrebte Erfolg, eine Einnahme zu erwerben, nicht eintritt, daß also die Ausgabe erfolglos geleistet wird. Der Steuergläubiger muß sich an dem darin liegenden Risiko des Steuerpflichtigen durch Minderung seines Steueranspruchs beteiligen. Die Anerkennung erfolgloser Ausgaben als Werbungskosten ist daher sachgerecht.

Können aber erfolglose Ausgaben Werbungskosten sein, dann kann der Werbungskosten-Begriff keinen objektiven, sondern nur einen subjektiven finalen Zusammenhang voraussetzen. Es ist nur erforderlich, daß der Steuerpflichtige den Erwerb der Einnahmen subjektiv erstrebt. Dies wird auch in manchen Urteilen des Bundesfinanzhofs[2] und von manchen Autoren im Schrifttum[3] anerkannt.

---

1) Vgl. hierzu auch oben Seite 40
2) U.v.29.10.1953 - IV 238/53 U - BStBl. 1953 III S.353 (354)
3) Lademann-Lenski-Brockhoff, EStG § 9 Anm.1 (1)

III. Die Auswirkung auf den Begriff der Einnahmen

Oben auf Seite 38 mußte die Frage offengelassen werden, ob die Einnahmen in § 9 S.1 EStG noch nicht zugeflossen sein dürfen. Sie kann nunmehr erörtert werden.

Aus dem Umstande, daß das subjektive Streben des Steuerpflichtigen entscheidend ist, ergibt sich zugleich, daß die Einnahmen noch nicht erworben sein dürfen. Der Erwerb einer schon erworbenen Einnahme kann nicht mehr erstrebt werden. Erwerb, Beziehen (§ 11 Abs.1 S.1 EStG) und Zufluß können miteinander gleichgesetzt werden. Alle Wörter bezeichnen den Zugang eines Gutes in das Vermögen des Steuerpflichtigen. Das Wort "Erwerb" deutet zugleich auf die Person des durch die Einnahme Bereicherten hin, während das Wort "Zufluß" allein den objektiven Vorgang kennzeichnet. Im übrigen stimmt jedoch ihr Sinn überein. Auch der Erwerb einer schon zugeflossenen Einnahme kann nicht mehr erstrebt werden. § 9 S.1 EStG bezieht sich also hinsichtlich der Erwerbungskosten auf noch nicht zugeflossene Einnahmen[1].

IV. Zusammenfassung des bisherigen Ergebnisses

Bis hierher ist als Zwischenergebnis festzuhalten: Bei den Werbungskosten handelt es sich um Ausgaben. Der Steuerpflichtige muß bei den Erwerbungskosten erstreben, noch nicht zugeflossene Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben. Aus dem Wort "zur" ergibt sich darüber hinaus, daß der Steuerpflichtige den Erwerb der Einnahmen nicht nur rein zufällig bei der Ausgabe erstreben, sondern daß er diesen Erfolg mit der Ausgabe verfolgen muß. In dem Wort liegt auch die Bezeichnung des inneren Zusammenhangs. Werbungskosten scheinen danach Ausgaben zu sein, mit denen der

---

1) Bühler-Paulick, EStG § 9 Anm.5

Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Leistung (§ 11 Abs.2 S.1 EStG) erstrebt, noch nicht zugeflossene Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben.

In Anbetracht dieses Zwischenergebnisses aufgrund der wörtlichen Auslegung entsteht die Frage, ob sich die beiden Auffassungen über den in § 9 S.1 EStG geforderten Zusammenhang - einerseits: es sei Zweckverfolgung erforderlich, andererseits: es genüge Veranlassung - widersprechen oder ob und wie sie miteinander zu vereinbaren sind. Die Lösung kann sich nur aus dem Wort "Aufwendung" ergeben.

D. Die Auslegung des Wortes "Aufwendung"

Das Wort "Aufwendung" ist vielschichtig und schillernd. Es hat verschiedene Bedeutungen auf mehreren Gebieten. Es kommt in der Betriebswirtschaftslehre und im bürgerlichen Recht vor. In der Rechtsprechung und im Schrifttum ist kein Hinweis dafür ersichtlich, welchen Sinn das Wort in § 9 S.1 EStG hat und worin die Besonderheit der Aufwendung gegenüber der Ausgabe liegt.

Bei den Gütern in Geld oder Geldeswert, die aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen, handelt es sich in der Regel um die dingliche Erfüllung obligatorischer Schuldverhältnisse. Zwischen der Erfüllung (§ 362 BGB) und dem Abfluß (§ 11 Abs.2 EStG) bestehen zwar gewisse Unterschiede. Diese können aber hier vernachlässigt werden.

Nach dem bürgerlichen Recht ist die Erfüllungshandlung abstrakt. Sie erhält ihre Konkretisierung erst durch den Anspruch, der durch sie erfüllt wird und damit erlischt. Im bürgerlichen Recht wird zwischen den Schuldverhält-

nissen aus Verträgen und den gesetzlichen Schuldverhältnissen unterschieden. Auf Grund dessen können auch in § 9 EStG Ausgaben, durch die Schuldverhältnisse aus Verträgen erfüllt werden, und Ausgaben, durch die gesetzliche Schuldverhältnisse erfüllt werden, unterschieden werden.

Steuerberatungskosten werden aufgrund eines Vertrages zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Berater geschuldet. Dieser Vertrag ist ein gegenseitiger Vertrag (§ 675 BGB). Die vorliegende Erörterung soll sich daher auf Ausgaben beschränken, durch die Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen erfüllt werden. Diese Ausgaben bilden ohnehin den größten Teil der Werbungskosten. Ausgaben, durch die Ansprüche aus einseitig verpflichtenden Verträgen und aus Gesetz erfüllt werden,sollen also bewußt ausgeklammert bleiben.

I. Grundfall mit Abwandlungen

Es soll bei der Erörterung, was eine Aufwendung ist, von einem ganz einfachen Fall ausgegangen werden. Dieser soll dann durch Variationen verwandelt werden.

Grundfall: Ein Mieter eines Mietshauses ist mit der Zahlung des Mietzinses in Verzug geraten. Der steuerpflichtige Grundstückseigentümer geht zu einem Rechtsanwalt und beauftragt ihn, "seine Rechte zu wahren". Er zahlt schon bei Abschluß des Geschäftsbesorgungsvertrages die Gebühren im voraus. Der Rechtsanwalt richtet ein Mahnschreiben an den Mieter. Dieser zahlt daraufhin den Mietzins, rechnet aber gegen die ihm in Rechnung gestellten Anwaltsgebühren mit irgendeiner Gegenforderung auf. Fraglich ist, ob die Zahlung der Anwaltsgebühren Werbungskosten darstellt.

Es soll nun die oben auf Seite 44f. gewonnene Begriffsbestimmung der Erwerbungskosten zugrundegelegt werden. Danach muß eine Ausgabe gegeben sein, mit der der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Leistung erstrebt, noch nicht zugeflossene Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben. Die Zahlung der Gebühren ist eine Ausgabe. Zweifelhaft ist nur, ob der Steuerpflichtige die erforderliche Zweckvorstellung im Zeitpunkt der Leistung hatte.

Er will zwar mit der Ausgabe seine Schuld aus dem Geschäftsbesorgungsvertrage erfüllen. Dieser Vertrag ist der rechtliche Grund für die Ausgabe. Wirtschaftlich erstrebt er jedoch im Zeitpunkt der Leistung, den Rechtsanwalt zu der ihm obliegenden Leistung zu bewegen, also ihn zu veranlassen, den Mieter zu mahnen. Die Mahnung soll nach seiner Vorstellung den Mieter veranlassen, den Mietzins zu zahlen. Er erstrebt also im Zeitpunkt der Leistung, noch nicht zugeflossenen Mietzins zu erwerben. Die oben entwickelten Voraussetzungen des § 9 S.1 EStG sind gegeben.

1. Abwandlung: Der Steuerpflichtige zahlt die Gebühren nicht im voraus, sondern erst zu einer Zeit, als der Rechtsanwalt das Mahnschreiben an den Mieter abgesandt, allerdings bevor dieser den Mietzins entrichtet hat.

Das Mahnschreiben hatte schon alle Voraussetzungen geschaffen, um den Mieter zu veranlassen, den Mietzins zu zahlen, um also die Einnahme zu erwerben. Der Steuerpflichtige erstrebt also nicht mit der Ausgabe und im Zeitpunkt der Leistung, eine Einnahme zu erwerben, sondern nur noch, die Schuld aus dem Geschäftsbesorgungsvertrage zu erfüllen. Die Ausgabe stellt nach der oben gewonnenen Begriffsbestimmung keine Werbungskosten dar.

Die Rechtsprechung und das Schrifttum lassen jedoch in einem derartigen Falle den Abzug als Werbungskosten zu.

2. Abwandlung: Der Steuerpflichtige zahlt erst die Gebühren, nachdem der Rechtsanwalt den Mieter gemahnt und dieser den Mietzins gezahlt hat.

Hier ist die Einnahme im Zeitpunkt der Leistung schon zugeflossen und damit erworben worden[1]. Der Steuerpflichtige kann daher mit der Ausgabe und im Zeitpunkt der Leistung nicht erstreben, die Einnahme zu erwerben. Die Ausgabe stellt nach der oben gewonnenen Begriffsbestimmung keine Werbungskosten dar. Die Rechtsprechung und das Schrifttum halten jedoch in einem derartigen Falle Werbungskosten für gegeben.

3. Abwandlung: Der Steuerpflichtige zahlt die Gebühren erst, nachdem der Rechtsanwalt den Mieter gemahnt, dieser den Mietzins entrichtet und der Steuerpflichtige das Grundstück verkauft und übereignet hat.

Auch hier kann der Steuerpflichtige mit der Ausgabe und im Zeitpunkt der Leistung nicht erstreben, eine Einnahme zu erwerben, weil diese ihm schon zugeflossen und weil die Einkunftsquelle fortgefallen ist. Es handelt sich also nicht um eine Ausgabe, mit der der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Leistung erstrebt, eine Einnahme zu erwerben.

Der Reichsfinanzhof[2] und der Bundesfinanzhof[3] haben jedoch Ausgaben nach Fortfall der Einkunftsquelle als nachträgliche Werbungskosten anerkannt. Der Bundesfinanzhof hat hierbei "zur Verdeutlichung angenommen", daß der Steuerpflichtige die Ausgabe noch während des Bestehens der Einkunftsquelle geleistet habe.

---

1) Siehe oben Seite 44
2) U.v.19.8.1931 - VI A 1482/30 - RStBl.1931 S.893;
   U.v.20.9.1932 - VI A 1320/31 - StuW 1932 Nr.1011
3) U.v.14.10.1960 - VI 45/60 U - BStBl.1961 III S.20

II. Die Auswertung des Grundfalls und der Abwandlungen

1. Alle diese Beispiele zeigen, daß entweder die durch wörtliche Auslegung des § 9 S.1 EStG gewonnene Begriffsbestimmung unrichtig ist oder daß sich die Rechtsprechung und das Schrifttum nicht an das Gesetz halten. Die durch wörtliche Auslegung gewonnene Begriffsbestimmung muß daher noch einmal überprüft werden. In allen Fällen sind Ausgaben gegeben. Eine Unrichtigkeit kann sich daher nur in dem Teil der Begriffsbestimmung befinden, in dem es um den subjektiven finalen Zusammenhang, das Streben, eine Einnahme zu erwerben, geht. Zugleich zeigt der Grundfall, bei dem die Gebühren im voraus gezahlt wurden, daß hier alle Merkmale der oben gewonnenen Begriffsbestimmung gegeben sind. In den Variationsfällen ist nur der Zeitpunkt der Leistung (§ 11 Abs.2 S.1 EStG) verändert worden. Es fragt sich daher, ob es richtig ist, bei dem Streben, eine Einnahme zu erwerben, auf den Zeitpunkt der Leistung abzustellen.

2. Bei einem gegenseitigen Vertrage kommen drei Zeitpunkte in Betracht:

a) der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses;

b) der Zeitpunkt der Erfüllung der Leistung des Steuerpflichtigen;

c) der Zeitpunkt der Erfüllung der Gegenleistung des Vertragspartners des Steuerpflichtigen.

Bisher war davon ausgegangen worden, daß der Zeitpunkt der Erfüllung der Leistung des Steuerpflichtigen, der Ausgabe, für die Zweckvorstellung entscheidend sei [a)] . Diese Annahme scheint unrichtig zu sein.

Es kommt weiterhin der Zeitpunkt der Erfüllung der Gegenleistung des Vertragspartners in Betracht [c)] . Das würde

in den Beispielsfällen der Zeitpunkt sein, in dem der Rechtsanwalt das Mahnschreiben absendet. Hier ergibt sich aber sofort, daß der Steuerpflichtige in diesem Zeitpunkt nicht erstrebt, eine Einnahme zu erwerben, weil er diesen Zeitpunkt nicht kennt. Daß dieser Zeitpunkt nicht maßgebend sein kann, ergibt sich besonders deutlich, wenn die Gegenleistung in einer Dauerhandlung, etwa einem Unterlassen, besteht. Auch dieser Zeitpunkt scheidet daher aus.

Es bleibt also der Zeitpunkt des Vertragsschlusses zu prüfen [b)] . Das ist hier die Zeit, in der der Steuerpflichtige den Geschäftsbesorgungsvertrag mit dem Rechtsanwalt abschließt. In diesem Zeitpunkt könnte der Steuerpflichtige erstreben, eine Einnahme zu erwerben. Werden unter diesem Gesichtspunkt der Grundfall und die Abwandlungen noch einmal betrachtet, so läßt sich feststellen, daß dieses Streben, noch nicht zugeflossenen Mietzins zu erwerben, in diesem Zeitpunkt in allen Beispielsfällen gegeben ist. Der Umstand in der ersten Abwandlung, daß der Steuerpflichtige erst nach der Absendung des Mahnschreibens zahlt, würde dann ebenso unerheblich sein wie der Umstand bei der zweiten Abwandlung, daß die Anwaltsgebühren erst nach dem Zufluß des Mietzinses geleistet werden. Ebenso würde die Besonderheit in der dritten Abwandlung, daß das Grundstück im Zeitpunkt der Leistung schon übereignet worden und daß damit die Einkunftsquelle fortgefallen ist, unerheblich sein. Alle diese nach dem Vertragsschluß liegenden Ereignisse können das ursprüngliche Streben, eine Einnahme zu erwerben, nicht wieder beseitigen. Würde dieser Zeitpunkt für den finalen Zusammenhang maßgebend sein, dann würde es möglich sein, in allen Fällen Werbungskosten anzuerkennen, wie es auch die Rechtsprechung und das Schrifttum tun.

Zugleich ist der Abschluß des Geschäftsbesorgungsvertrages die Ursache für das Entstehen der Gebührenschuld und für die spätere Ausgabe zu ihrer Erfüllung. Der Abschluß des Vertrages verursachte also gleichzeitig die Ausgabe. Hier könnte also auch ein kausaler Zusammenhang bei den Werbungskosten erforderlich sein, wie in der Rechtsprechung und im Schrifttum geltend gemacht wird.

Fraglich ist, was es rechtfertigt, bei dem Streben, eine Einnahme zu erwerben, nicht auf den Zeitpunkt der Leistung, sondern auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses abzustellen. Das Wort "Aufwendung" könnte dies rechtfertigen. Bis jetzt sind die Begriffe "Ausgabe" und "Aufwendung" ohne nähere Erörterung miteinander gleichgesetzt worden. Es ist nun erforderlich, die etwaige Besonderheit der Aufwendung gegenüber der Ausgabe herauszufinden.

III. Der Sinn des Wortes "Aufwendung" in der Betriebswirtschaftslehre

Es liegt nahe, daß das Wort "Aufwendung" in § 9 S.1 EStG denselben Sinn wie in der Betriebswirtschaftslehre hat. Dort wird bei der Theorie der dynamischen Bilanz zwischen der Ausgabe und der Aufwendung scharf unterschieden. Aus ihrem zeitlichen Auseinanderfallen - Aufwendung jetzt, Ausgabe später, und umgekehrt - wird das Entstehen von Bilanzposten hergeleitet.

1. Häufig folgt die Ausgabe der Aufwendung zeitlich nach. Ein steuerpflichtiger Grundstückseigentümer schließt zum Beispiel im Jahre 1962 einen Werkvertrag über eine kleinere Reparatur. Im Jahre 1963 wird die Reparatur ausgeführt. Er zahlt den Werklohn im Jahre 1964. Im Jahre 1962

liegt nur ein schwebendes, von beiden Seiten nicht erfülltes Geschäft vor, das in der Regel nicht in der Bilanz ausgewiesen wird. Dagegen liegt eine betriebswirtschaftliche Aufwendung des Jahres 1963 vor, die dazu berechtigt und verpflichtet, einen Passivposten in der Bilanz zum 31. Dezember 1963 zu bilden. Dies berechtigt jedoch nicht, die Schuld schon in diesem Jahre als Werbungskosten abzusetzen. Vielmehr darf erst im Jahre 1964, also im Jahre der Leistung (§ 11 Abs.2 S.1 EStG), der Wert des Gutes in Geld, das aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließt, als Werbungskosten abgezogen werden.

Dies gilt in gleicher Weise für andere Posten, bei denen die Ausgabe der betriebswirtschaftlichen Aufwendung nachfolgt. Stets knüpft die Einnahmeüberschußrechnung an den Zeitpunkt der Leistung und nicht an den der betriebswirtschaftlichen Aufwendung an[1].

2. Die Ausgabe kann auch der betriebswirtschaftlichen Aufwendung vorangehen. Der Steuerpflichtige schließt zum Beispiel im Jahre 1963 einen Werkvertrag und zahlt den Werklohn im voraus. Die Reparatur wird erst im Jahre 1964 ausgeführt. Die Ausgabe fällt hier in das Jahr 1963, die betriebswirtschaftliche Aufwendung dagegen in das Jahr 1964. Bei einem Vermögensvergleich müßte ein Aktivposten in der Bilanz zum 31. Dezember 1963 gebildet werden. Die Einnahmeüberschußrechnung knüpft dagegen allein an den Zeitpunkt der Leistung an und läßt den Abzug schon im Jahre 1963 zu (§ 11 Abs.2 S.1 EStG).

Bei langfristigem Auseinanderfallen von Ausgabe und Aufwendung kommt es allerdings zu einer Annäherung aufgrund des § 9 S.3 Nr.6 EStG. Wie schon oben auf Seite 29 ausgeführt worden ist, fällt die Absetzung für Abnutzung

---

1) RFH, U.v.10.1.1929 - VI A 1321/28 - RStBl.1929 S.448

nicht unter § 9 S.1 EStG und braucht hier nicht erörtert zu werden.

Wenn betriebswirtschaftliche Aufwendung und Ausgabe auseinanderfallen, dann knüpft die Einnahmeüberschußrechnung und damit die Aufwendung in § 9 S.1 EStG an den Zeitpunkt der betriebswirtschaftlichen Ausgabe an. In § 9 S.1 EStG kann daher das Wort "Aufwendung" nicht im betriebswirtschaftlichen Sinne gemeint sein.

IV. Der Sinn des Wortes "Aufwendung" im bürgerlichen Recht

1. Vorschriften, in denen das Wort "Aufwendung" verwendet wird

Das Wort "Aufwendung" könnte in § 9 S.1 EStG denselben Sinn wie im Bürgerlichen Gesetzbuch haben. Es wird dort an vielen Stellen verwendet. Hier seien nur einige Vorschriften beispielhaft aufgeführt:

a) Nach § 670 BGB ist der Auftraggeber zum Ersatze verpflichtet, wenn der Beauftragte zum Zwecke der Ausführung des Auftrages Aufwendungen macht, die er für erforderlich halten darf.

Der Schenker kann dem Beschenkten eine Auflage machen. Hat der Schenker seinerseits geleistet, dann kann er vom Beschenkten die Vollziehung der Auflage verlangen. Soweit der Wert der Zuwendung die Höhe der zur Vollziehung der Auflage erforderlichen Aufwendungen nicht erreicht, kann der Beschenkte die Vollziehung der Auflage verweigern (§ 526 S.1 BGB). Vollzieht der Beschenkte die Auflage, so kann er von dem Schenker zum Teil Ersatz der durch die Vollziehung der Auflage verursachten Aufwendungen verlangen (§ 526 S.2 BGB). Es fällt auf, daß in

S.1 von den "zur Vollziehung erforderlichen", in S.2 dagegen von den "durch die Vollziehung verursachten" Aufwendungen die Rede ist, obwohl es sich anscheinend um dieselben Aufwendungen handelt.

Nach § 994 Abs.1 S.1 BGB kann der Besitzer vom Eigentümer für die auf eine Sache gemachten notwendigen Verwendungen Ersatz verlangen. Verwendungen auf eine Sache sind auch Aufwendungen[1].

b) Die §§ 256, 257 BGB regeln den Umfang des Anspruchs. Wer Aufwendungen zu ersetzen hat, hat den aufgewendeten Betrag oder, wenn andere Gegenstände als Geld aufgewendet worden sind, den als Ersatz ihres Wertes anzusetzenden Betrag von der Zeit der Aufwendung an zu verzinsen (§ 256 S.1 BGB). Daraus ergibt sich mittelbar, worauf der Aufwendungsersatzanspruch gerichtet ist.

Wer berechtigt ist, Ersatz für Aufwendungen zu verlangen, die er für einen bestimmten Zweck macht, kann, wenn er für diesen Zweck eine Verbindlichkeit eingeht, Befreiung von der Verbindlichkeit verlangen (§ 257 S.1 BGB).

2. Die Bestimmung des Begriffs Aufwendung

Eine Aufwendung ist eine freiwillige Aufopferung von Vermögenswerten zur Erreichung bestimmter Zwecke[2]. Dem steht der Schaden als unfreiwillige Vermögenseinbuße gegenüber. Eine Aufwendung wird "gemacht", ein Schaden wird "erlitten". Daß sich diese beiden Begriffe gegenüberstehen, ergibt sich auch aus der Stellung der §§ 256, 257 im unmittelbaren Anschluß an die §§ 249 bis 255 BGB, die den Umfang des Schadensersatzanspruchs regeln.

---

1) Nastelski, BGB-RGRK § 256 Anm.3; herrschende Ansicht
2) Nastelski, BGB-RGRK § 256 Anm.1; herrschende Ansicht

Reimer Schmidt[1] schreibt, die §§ 256, 257 BGB beträfen die Ersatzleistungen für Vermögensminderungen, die nicht auf ein Schadensereignis, sondern auf ein freiwilliges Opfer des Ersatzberechtigten zurückgingen. Daraus scheint sich zu ergeben, daß er unter einer Aufwendung eine Vermögensminderung versteht, die auf ein freiwilliges Opfer zurückgeht.

Bei einem Vergleich der Aufwendungs-Begriffe im bürgerlichen Recht und in § 9 S.1 EStG ergibt sich schon an dieser Stelle, daß es sich bei beiden um vermögenswerte Güter handelt und daß bei beiden ein bestimmter Zweck wesentlich ist.

3. Der Gegenstand der Aufwendung

a) Vermögenswerte jeder Art

Gegenstand einer Aufwendung können Vermögenswerte jeder Art sein, insbesondere Geld und andere Sachen[2]. Denecke[3] führt als Aufwendungen in § 670 BGB ausdrücklich "Verausgabungen in Geld" auf. Wenn Vermögenswerte jeder Art und Verausgabungen in Geld bürgerlich-rechtliche Aufwendungen sind und wenn in § 256 S.1 BGB von dem Betrage die Rede ist, der aufgewendet worden ist oder der als Ersatz des Wertes anderer aufgewendeter Gegenstände anzusetzen ist, dann stimmt das mit dem Begriff der Ausgabe in § 11 Abs.2 EStG überein. Dort werden Ausgaben als alle Güter in Geld oder Geldeswert definiert, die aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen[4]. Andere aufgewendete Gegenstände, bei denen der Wert zu ersetzen ist, sind dasselbe wie geldwerte Güter in § 11 Abs.2 EStG.

---

1) Soergel-Siebert, BGB § 256 Anm.1
2) Nastelski, BGB-RGRK § 256 Anm.4
3) BGB-RGRK § 670 Anm.3
4) Siehe oben Seite 28

Nastelski[1] schließt weiterhin aus § 1835 Abs.2 BGB, daß auch Dienste Aufwendungen sein können. Lotmar[2] und Oertmann[3] sind demgegenüber der Ansicht, daß die bloße Verwendung der Arbeitskraft keine Aufwendung sei, da sie kein Teil des Vermögens sei. Für diese Auffassung spricht der Wortlaut des § 256 S.1 BGB. In § 1835 Abs.2 BGB wird nur eine Aufwendung fingiert, wie sich aus dem Gesetzeswortlaut ergibt.

Auch bei § 9 S.1 EStG ist anerkannt, daß die Verwendung der Arbeitskraft keine Aufwendung ist, die zum Abzuge als Werbungskosten berechtigt[4]. Insofern stimmen beide Aufwendungs-Begriffe überein.

b) Die Eingehung einer Verbindlichkeit

Im Schrifttum[5] wird aufgrund des § 257 S.1 BGB fast einhellig die Ansicht vertreten, die Eingehung einer Verbindlichkeit sei eine Aufwendung. Bei den §§ 9 S.1, 11 Abs.2 EStG begründet dagegen die bloße Eingehung einer Verbindlichkeit keinen Abzug als Werbungskosten. Hier könnten sich die beiden Aufwendungs-Begriffe unterscheiden. Daraus könnten sich Zweifel daran ergeben, ob sie übereinstimmen.

Fraglich ist jedoch, ob die bloße Eingehung einer Verbindlichkeit ohne ihre Erfüllung im bürgerlichen Recht wirklich eine Aufwendung ist. Es könnte auch sein, daß nur die Eingehung und Erfüllung einer Verbindlichkeit zusammen eine Aufwendung sind.

Geht jemand für einen bestimmten Zweck eine Geldverbindlichkeit ein, dann kann er in der Regel nicht "Ersatz

---

1) BGB-RGRK § 256 Anm.3
2) ~~Siehe~~ Seite 86f.
3) BGB § 670 Anm.2
4) Siehe oben Seite 23
5) Nastelski, BGB-RGRK § 256 Anm.3;
Palandt-Danckelmann, BGB § 257 Anm.1;
Soergel-Siebert-Reimer Schmidt, BGB § 257 Anm.6

des aufgewendeten Betrages", also Zahlung an sich, verlangen. Es ist noch kein Betrag aufgewendet, wie § 256 S.1 BGB voraussetzt. Er kann auch nicht Verzinsung verlangen, obwohl die Zinspflicht "mit dem Tage der Aufwendung" beginnt (§ 256 S.1 BGB). Das sind Argumente dafür, daß die bloße Eingehung einer Schuld noch keine Aufwendung ist. In einem derartigen Falle kann nur Befreiung von der Verbindlichkeit verlangt werden (§ 257 S.1 BGB). Hier wird nicht für die gemachten Aufwendungen Erstattung, sondern schon von den übernommenen Pflichten Befreiung gewährt[1].

§ 257 S.1 BGB steht nicht unabhängig neben § 256 BGB. Wird der Schuldner in dem oben gebildeten Beispielsfalle von dem Dritten nicht von der Verbindlichkeit gegenüber dem Gläubiger befreit, dann bleibt er verpflichtet, an den Gläubiger zu leisten, und wird das in der Regel tun. Mit der Erfüllung der Verbindlichkeit geht der Anspruch auf Befreiung von ihr unter. Mit der Leistung an den Gläubiger hat der Schuldner in jedem Falle eine Aufwendung gemacht. Er erlangt einen Aufwendungsersatzanspruch, der auf Zahlung des "aufgewendeten Betrages" gerichtet ist (§ 256 S.1 BGB). Durch dasselbe Ereignis geht also der Befreiungsanspruch unter, und entsteht ein Aufwendungsersatzanspruch. In einem derartigen Falle hat der Schuldner jedoch nicht zwei Aufwendungen - eine durch Eingehung und eine durch Erfüllung der Verbindlichkeit -, sondern nur eine einzige Aufwendung gemacht, indem er zunächst die Verbindlichkeit eingegangen ist und sie dann erfüllt hat. Beide Handlungen zusammen stellen eine einzige Aufwendungen dar.

---

1) Oertmann, BGB § 257 Anm.1

Würde auch die Eingehung einer Verbindlichkeit allein eine Aufwendung sein, dann würde die Fassung des § 257 S.1 BGB nicht verständlich sein. Es hätte dann nahegelegen zu formulieren: "Besteht die Aufwendung in der Eingehung einer Verbindlichkeit, ...". Die scheinbar so umständliche Formulierung des Gesetzes erklärt sich allein aus dem Umstande, daß die Eingehung einer Schuld allein keine Aufwendung ist.

Es kommt folgendes hinzu: Eine Aufwendung ist begrifflich ein freiwilliges Vermögensopfer. Wenn etwa ein Beauftragter eine Verbindlichkeit, die er eingegangen ist, erfüllt, dann handelt er nicht freiwillig, sondern aufgrund einer Rechtspflicht. Es fehlt also ein freiwilliges Opfer, wenn nur die Erfüllung isoliert betrachtet wird. Die Lösung liegt darin, daß die (freiwillige) Eingehung der Schuld und ihre (unfreiwillige) Erfüllung zusammen eine Aufwendung darstellen.

Durch § 257 S.1 BGB soll nicht der Begriff der Aufwendung erweitert, sondern nur der Grundsatz der Naturalrestitution folgerichtig durchgeführt werden. Wer eine Schuld für einen bestimmten Zweck eingeht, soll nicht zunächst abwarten, bis er sie erfüllt und damit den vollen Tatbestand der Aufwendung verwirklicht hat, und dann auf den Anspruch auf Aufwendungsersatz verwiesen sein. Vielmehr soll die Aufwendung schon vor ihrer vollen Entstehung verhindert werden.

Hiernach ergibt sich, daß die bloße Eingehung einer Schuld ohne ihre Erfüllung entgegen der Ansicht im Schrifttum keine Aufwendung ist. Vielmehr kann eine Aufwendung in einem solchen Falle einen aus mehreren Elementen zusammengesetzten Tatbestand haben. Auch an dieser Stelle stimmen beide Aufwendungs-Begriffe überein. Damit hat sich bei der Betrachtung des Gegenstandes der Aufwendungen eine volle Übereinstimmung ergeben.

4. Die freiwillige Handlung

a) bei der Aufwendung im bürgerlichen Recht

Aufwendungen werden "gemacht". Es ist eine freiwillige Aufopferung von Vermögenswerten erforderlich. Dies kann nur durch eine Handlung geschehen, die auf freiem Willen beruht. Das Reichsgericht[1] sah sich allerdings bei § 670 BGB bald zu einer Modifikation gezwungen: Unfreiwillig erlittene Schäden, die mit der Ausführung des Auftrages notwendig verbunden oder dabei mit Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind, wurden als Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt anerkannt, daß der Beauftragte sie freiwillig durch Annahme und Ausführung des Auftrages auf sich genommen habe. Aber auch hierbei wird die Notwendigkeit einer freiwilligen Handlung erneut anerkannt, indem der Beauftragte die Möglichkeit des Eintritts des Schadens auf sich nehmen muß.

Durch bloße passive Untätigkeit kann keine Aufwendung entstehen. Im Falle des § 670 BGB muß der Beauftragte handeln, indem er den Auftrag ausführt oder die Ausführung zumindest vorbereitet[2]. Im Falle des § 526 BGB muß der Beschenkte handeln, um den Erfolg der Auflage herbeizuführen. Bei den Schäden, die als Aufwendungen anerkannt sind, muß der Beauftragte auch handeln und die Möglichkeit des Schadens auf sich nehmen.

Auch bei den Aufwendungen, die aus der Eingehung und der Erfüllung einer Schuld bestehen, ist eine freiwillige Handlung gegeben, indem der Aufwendende das obligatorische Rechtsgeschäft freiwillig abgeschlossen hat.

b) bei der Aufwendung in § 9 S.1 EStG

Auch im Falle des § 9 S.1 EStG handelt es sich um eine Minderung des Vermögens. Hingegen ist es fraglich, ob

1) RGZ Bd.122 S.298 (303)
2) Denecke, BGB-RGRK § 670 Anm.6

eine freiwillige Handlung erforderlich ist. Bisher wurde ein freiwilliges Verhalten des Steuerpflichtigen nicht ausdrücklich für erheblich gehalten. Hingegen befand sich das Wort "machen", das auf diese Handlung hinweist, noch in § 16 Abs.1 EStG 1925. Werbungskosten waren damals die "zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen". Nach § 9 S.1 EStG 1934 sind dagegen Werbungskosten die "Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen". Wie sich aus der Gesetzesbegründung[1] ergibt, sollte im Jahre 1934 der Begriff der Werbungskosten hinsichtlich der Überschußeinkünfte nicht geändert werden. Die Änderung des Wortes "Einkünfte" in "Einnahmen" erklärt sich in der Tat aus einer Änderung der Gesetzesterminologie. Es bleibt jedoch der Unterschied, daß in § 16 Abs.1 EStG 1925 von den "zur ... gemachten Aufwendungen", in § 9 S.1 EStG 1934 dagegen von den "Aufwendungen zur ..." die Rede ist. Da der Werbungskosten-Begriff damals nicht geändert werden sollte, ist die Entstehungsgeschichte ein Argument dafür, daß auch heute noch das Wort "machen" bei der Auslegung herangezogen werden kann.

Es ist daher nicht rein zufällig, wenn der Bundesfinanzhof[2] in dem schon mehrfach erwähnten Urteil vom 2. März 1962 unter anderem ausführt:

"Die Entscheidung, unter welchen Voraussetzungen die vom Gesetz geforderte Zweckbeziehung zwischen bestimmten Einnahmen und den zu ihrer Erzielung gemachten Aufwendungen gegeben ist, wird ... mitbeeinflußt."

Hier erkennt der Bundesfinanzhof an, daß Aufwendungen in § 9 S.1 EStG "gemacht" werden, wie es auch bei der Aufwendung im bürgerlichen Recht der Fall ist.

---

1) RStBl. 1935 S.33 (35)
2) U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194)

Indessen läßt sich an dieser Stelle der Erörterung, an der erst ein Teil der Merkmale der beiden Aufwendungs-Begriffe verglichen worden ist, noch nicht abschließend entscheiden, ob auch § 9 S.1 EStG eine freiwillige Handlung voraussetzt. Erst müssen weitere Merkmale verglichen werden, insbesondere die Zweckvorstellung, die gleichfalls die beiden Begriffe kennzeichnet.

5. Der subjektive finale Zusammenhang

a) bei der Aufwendung im bürgerlichen Recht

aa) Eine Aufwendung ist im bürgerlichen Recht ein Vermögensopfer "zu einem bestimmten Zweck". Im Falle des § 670 BGB ist es der Zweck der Aufwendung, die Interessen des Auftraggebers zu fördern, indem der Auftrag ausgeführt wird; im Falle des § 526 BGB ist es der Zweck der Aufwendung, den vom Schenker bestimmten Erfolg der Auflage herbeizuführen. Im Falle des § 994 BGB ist es der Zweck der Verwendung, die Sache zu erhalten. Die bürgerlich-rechtliche Aufwendung setzt danach einen finalen Zusammenhang voraus.

Fraglich ist, ob die Aufwendung begrifflich voraussetzt, daß das Vermögensopfer den Erfolg auch tatsächlich herbeiführt, oder ob es nur erforderlich ist, daß der Aufwendende subjektiv erstrebt, den Erfolg herbeizuführen, ob also der finale Zusammenhang objektiv oder subjektiv gegeben sein muß. Im Falle des § 670 BGB ist es einhellige Ansicht[1)], daß der Beauftragte vom Auftraggeber Ersatz verlangen kann ohne Rücksicht darauf, ob die Tätigkeit des Beauftragten Erfolg gehabt hat. Die Frage der Ersatzpflicht kann jedoch nur entstehen, wenn die Auf-

---

1) Statt vieler:
RG WarnRspr 1919 Nr.60;
Staudinger-Nipperdey, BGB § 670 Anm.1

wendung den Eintritt des Erfolges nicht voraussetzt. Würde sie dies nämlich tun, dann würde ein Ersatzanspruch für ein erfolgloses Vermögensopfer schon daran scheitern, daß keine Aufwendung gegeben ist. Das ist ein Argument dafür, daß es nur erforderlich ist, daß der Aufwendende den Erfolg erstrebt. Der Aufwendungs-Begriff scheint subjektiv abgegrenzt zu sein.

bb) Wenn im bürgerlichen Recht auf die subjektive Zweckvorstellung des Aufwendenden abgestellt wird, dann fragt es sich, wie § 526 S.2 BGB damit vereinbar ist. Dort ist von den durch die Vollziehung "verursachten" Aufwendungen die Rede. Es ist also hier ein objektiver kausaler Zusammenhang entscheidend. In dem unmittelbar vorhergehenden Satz 1 wird dagegen ein finaler Zusammenhang gefordert ("zur" Vollziehung erforderliche Aufwendungen).

Nach Satz 1 kann der Beschenkte die Vollziehung der Auflage verweigern, also seine Handlung zurückhalten, die erforderlich ist, um den Erfolg der Vollziehung herbeizuführen. Das setzt voraus, daß die Aufwendung noch nicht "gemacht" worden ist, daß sie noch bevorsteht. Hier wird in Richtung auf die Zukunft betrachtet, was der Beschenkte mit der Aufwendung erstrebt, nämlich die Auflage zu vollziehen.

In Satz 2 ist dagegen die Auflage bereits vollzogen, also die Aufwendung schon "gemacht". Dazu kommt, daß sie den erstrebten Erfolg, die Auflage zu vollziehen, auch tatsächlich erreicht hat. Die bürgerlich-rechtliche Aufwendung setzt dies nicht voraus[1)]. Da jedoch im Falle des § 526 S.2 BGB die Aufwendung schon den Erfolg herbeigeführt hat, ist es hier möglich, nicht mehr vorausschauend auf den subjektiven, sondern rückblickend auf den

---

1) Siehe oben Seite 61

objektiven kausalen Zusammenhang abzustellen. Der Zeitpunkt, von dem aus die Aufwendung betrachtet wird, hat sich verschoben. Außerdem steht schon fest, daß die Aufwendung Erfolg gehabt hat. Die Formulierung in § 526 S.2 BGB erklärt sich aus der besonderen Gestaltung des Falles und ändert den bürgerlich-rechtlichen Aufwendungs-Begriff nicht ab. Die Vorschrift steht der Annahme, daß die Aufwendung einen subjektiven finalen Zusammenhang voraussetzt, nicht entgegen.

cc) Fraglich ist weiterhin, ob und wie es mit dem subjektiven finalen Zusammenhang vereinbar ist, daß in § 526 S.1 BGB von den zur Vollziehung der Auflage erforderlichen Aufwendungen oder in § 994 Abs.1 S.1 BGB von den auf die Sache gemachten notwendigen Verwendungen die Rede ist. In den Wörtern "erforderlich" und "notwendig" liegt ein objektives Kriterium. In § 670 BGB wird zugleich auf ein objektives und ein subjektives Moment abgestellt, wenn es dort heißt: Aufwendungen, die er (der Beauftragte) für erforderlich halten darf. In Wirklichkeit soll in allen Fällen nicht der Begriff der Aufwendung eine objektive Grenze haben. Vielmehr soll nur der Umfang der zu ersetzenden Aufwendungen beschränkt werden. Die Ersatzpflicht selbst soll begrenzt werden. Der Schuldner soll nur zum Ersatze desjenigen Teils der Aufwendungen verpflichtet sein, der objektiv erforderlich oder notwendig ist oder den der Beauftragte für erforderlich halten darf. Das Risiko des Ersatzes soll zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger verteilt werden. Damit ist jedoch keine Einschränkung des subjektiven finalen Zusammenhangs und des Begriffs der Aufwendung gemeint.

dd) Die Erörterungen zum subjektiven finalen Zusammenhang lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Die Aufwendung im bürgerlichen Recht setzt einen subjektiven finalen Zusammenhang voraus.
2. Auch erfolglose Vermögensopfer sind Aufwendungen.
3. § 526 S.2 BGB steht dem nicht entgegen, obwohl es dort heißt: die durch die Vollziehung verursachten Aufwendungen. Die Formulierung erklärt sich aus der Gestaltung des Sachverhalts.
4. Wenn in einigen Vorschriften von den erforderlichen oder notwendigen Aufwendungen die Rede ist, dann wird damit nicht der Aufwendungs-Begriff, sondern die Ersatzpflicht beschränkt.

Fraglich ist, ob es für alle diese Umstände Parallelen bei der Aufwendung in § 9 S.1 EStG gibt.

b) bei der Aufwendung in § 9 S.1 EStG

aa) Wenn der bürgerlich-rechtliche Aufwendungs-Begriff einen subjektiven finalen Zusammenhang voraussetzt, dann stimmt damit der Wortlaut des § 9 S.1 EStG überein[1]. Während etwa der Beauftragte im Falle des § 670 BGB erstrebt, im Interesse des Auftraggebers den Erfolg des Auftrages herbeizuführen, erstrebt der Steuerpflichtige im Falle des § 9 S.1 EStG, im eigenen Interesse eine Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben. Der Unterschied liegt nur in der Richtung des Strebens. Im einen Falle ist es die Förderung eines fremden, im anderen Falle die Förderung eines eigenen Interesses. In beiden Fällen werden Erfolge erstrebt.

Wenn erfolglose Vermögensopfer im bürgerlichen Recht als Aufwendungen anerkannt werden, so stimmt auch das mit § 9 S.1 EStG überein[2].

---

1) Siehe oben Seiten 42 und 43
2) Siehe oben Seite 42

bb) Wenn in § 526 S.2 BGB auf einen objektiven kausalen Zusammenhang abgestellt wird, dann könnte es auch hierfür Parallelen in § 9 S.1 EStG geben.

Insbesondere das Finanzgericht Rheinland-Pfalz[1], Herrmann-Heuer[2] und Judeich[3] führen aus, es genüge, wenn die Ausgabe durch den Erwerb oder die Erzielung der Einnahmen "veranlaßt" sei. Sie meinen also, daß ein kausaler Zusammenhang der Ausgabe mit dem Erwerbe der Einnahmen ausreiche, wobei die Frage, ob dieser kausale Zusammenhang objektiv (Verursachung) oder subjektiv (Veranlassung) sein muß, zunächst dahingestellt bleiben kann. Diese vom Gesetzeswortlaut abweichende Auffassung könnte sich wie folgt erklären lassen:

Die Vertreter dieser Ansicht betrachten die Aufwendung nicht von einem Zeitpunkt aus, an dem sie noch nicht gemacht worden ist und an dem vorausschauend beurteilt wird, was der Steuerpflichtige erstrebt. Vielmehr betrachten sie die Aufwendung von einem späteren Zeitpunkt aus, an dem sie schon gemacht worden ist und an dem schon objektiv feststeht, daß sie Erfolg gehabt hat, daß also eine Einnahme erworben worden ist. Sie gehen also von der erfolgreichen Aufwendung aus, bei der sich rückblickend der subjektive finale Zusammenhang mit dem Erwerbe der Einnahmen schon in einen objektiven kausalen Zusammenhang verwandelt zu haben scheint, wie es auch bei § 526 S.2 BGB der Fall ist. Die erfolgreiche Aufwendung ist aber ein Sonderfall. Würde die Begriffsbestimmung, Werbungskosten seien Ausgaben, die durch den Erwerb der Einnahmen verursacht oder veranlaßt sind, zugrundegelegt, dann würden erfolglose Ausgaben keine Werbungskosten sein. Bei ihnen hat ein Erwerb einer Einnahme gerade nicht stattgefunden und kann daher die Ausgabe nicht veranlaßt haben. Diese

---

1) U.v.25.10.1963 - II 111/63 - EFG 1964 S.12 (nicht rechtskräftig)
2) EStG § 9 Anm.3
3) BB 1962 S.445 (446)

Auffassung führt also bei erfolglosen Ausgaben zu Schwierigkeiten. Da sich aber bei erfolglosen Ausgaben gerade erweist, daß der subjektive finale Zusammenhang für den Werbungskosten-Begriff entscheidend ist, kann diese Auffassung nicht richtig sein. Vielmehr bleibt im Falle des § 9 S.1 EStG der subjektive finale Zusammenhang mit den Einnahmen maßgebend. Er kann nicht in vollem Umfange durch einen objektiven kausalen Zusammenhang mit den Einnahmen ersetzt werden. § 526 S.2 BGB hat also eine Parallele in jener Ansicht über den in § 9 S.1 EStG geforderten Zusammenhang.

Dabei bleibt allerdings die Frage offen, ob § 9 S.1 EStG außer dem subjektiven finalen auch einen kausalen Zusammenhang voraussetzt. Die Antwort darauf kann sich erst aus den weiteren Erörterungen ergeben.

cc) Wenn im bürgerlichen Recht die Ersatzpflicht auf notwendige oder erforderliche Aufwendungen beschränkt wird, dann gibt es auch hierfür Parallelen in § 9 S.1 EStG:

Nach § 13 Nr.1 d EStG 1920 waren notwendige Ausgaben, die dem Steuerpflichtigen durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwuchsen, Werbungskosten. § 16 Abs.5 Nr.4 EStG 1925 entsprach dem inhaltlich. Nach § 9 S.3 Nr.4 EStG in der von 1934 bis 1954 geltenden Fassung waren auch nur die notwendigen Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte Werbungskosten. Im Jahre 1954 wurde das Wort "notwendig" gestrichen[1]. Seitdem befindet sich das Wort im Bereich der Werbungskosten nicht mehr im Gesetz.

Der Reichsfinanzhof[2] benutzte diese und eine andere ähnliche Vorschrift, die schon im Jahre 1925 gestrichen

---

1) Art.I Nr.15 b Gesetz v.16.12.1954 (BGBl.1954 I S.373)
2) U.v.19.10.1922 - III A 371/22 - RFH Bd.11 S.238 (242 f.)

worden war, als Argument, um seine Auffassung zu begründen, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei die Abziehbarkeit auf die erforderlichen oder notwendigen Ausgaben beschränkt. Diese Auffassung wirkt sich auch heute noch in der Rechtsprechung aus. Das gleiche gilt für die Ansicht, daß nur "angemessene" Aufwendungen abziehbar seien. Demgegenüber machen die Gegner dieser Ansicht darauf aufmerksam, daß das Wort "notwendig" seit 1954 nicht mehr im Gesetz stehe und daß damit die gesetzliche Grundlage für diese in der Rechtsprechung vertretene Ansicht fehle.

Die Frage kann hier dahingestellt bleiben. Jedenfalls ergibt sich auch an dieser Stelle eine Parallele zum bürgerlich-rechtlichen Aufwendungs-Begriff. Indem das Wort "notwendig" im Jahre 1954 gestrichen wurde, wurde nicht der Aufwendungs-Begriff verändert, sondern nur die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Werbungskosten anders geregelt.

Während im bürgerlichen Recht die Ersatzpflicht beschränkt wird, wird in § 9 S.1 EStG die Abziehbarkeit beschränkt. Dieser Unterschied könnte sich aus der unterschiedlichen Sachverhaltsgestaltung erklären. Im übrigen bestehen jedoch auch in diesem Punkt Parallelen.

6. Das Mittel-Zweck-Verhältnis.

a) Bis jetzt ist nur festgestellt worden, daß eine Aufwendung ein freiwilliges Vermögensopfer ist und daß ein subjektiver finaler Zusammenhang mit einem Erfolg besteht. Das für die bürgerlich-rechtliche Aufwendung Kennzeichnende ist jedoch die innere Verknüpfung des Vermögensopfers mit dem Streben, einen Erfolg herbeizuführen. Die Aufwendung ist das Mittel, um den Erfolg herbeizuführen.

Der Beauftragte zum Beispiel setzt Teile seines Vermögens als Mittel ein, um die Interessen des Auftraggebers zu fördern. Er geht dabei davon aus, daß ihm der Auftraggeber dieses Vermögensopfer ersetzen wird (§§ 670, 256 BGB). Kann er dies nicht erhoffen, weil etwa der Auftraggeber zahlungsunfähig ist, dann wird er in der Regel nicht geneigt sein, Teile seines Vermögens im Interesse des Auftraggebers einzusetzen und aufzuopfern. Zwischen der Aufwendung und dem erstrebten Erfolg besteht also ein Mittel-Zweck-Verhältnis. Die Aufwendung ist ein Mittel auf dem Gebiete des Vermögens, mit dem der Aufwendende erstrebt, einen bestimmten Erfolg herbeizuführen.

b) Auch im Falle des § 9 S.1 EStG könnte eine Mittel-Zweck-Relation zwischen der Aufwendung und dem erstrebten Erfolg, dem Erwerbe der Einnahmen, bestehen. Der Steuerpflichtige könnte Güter in Geld oder Geldeswert, die zu seinem Privatvermögen gehören, abfließen lassen und damit einsetzen, um den Zufluß von Gütern in Geld oder Geldeswert herbeizuführen oder zumindest zu fördern. Der Steuerpflichtige könnte dabei davon ausgehen, daß der Wert der abfließenden Güter geringer ist als der Wert der erstrebten Güter, so daß im Ergebnis ein Überschuß zu seinen Gunsten verbleibt. Dieser vorgestellte Unterschiedsbetrag ist der Einnahmeüberschuß im Sinne des § 2 Abs.4 Nr.2 EStG. Der Steuerpflichtige wird in der Regel nicht geneigt sein, Güter einzusetzen, wenn er von vornherein weiß, daß - auch langfristig gesehen - der Wert der eingesetzten Güter höher ist als der Wert der zu erwartenden Güter, daß also ein Unterschiedsbetrag zu seinen Ungunsten verbleiben wird. Er wird hierzu nur bereit sein, wenn er einen anderen Zweck verfolgt. Es handelt sich dann um eine steuerlich nicht zu berücksichtigende Liebhaberei.

Für den Steuerpflichtigen ist die Aufwendung auch das Mittel, um den Erfolg, den Erwerb der Einnahmen, herbeizuführen oder zumindest zu fördern. Auch bei der Aufwendung in § 9 S.1 EStG besteht ein Mittel-Zweck-Verhältnis. Dieses wird auch durch das Wort "zur" ausgedrückt.

Aus allem ergibt sich, daß sich die Aufwendungs-Begriffe auch hinsichtlich der Mittel-Zweck-Relation gleichen.

7. Der für den subjektiven finalen Zusammenhang maßgebende Zeitpunkt

Aufwendungen kommen insbesondere bei einem Auftrage in Betracht. Daher soll der für den subjektiven finalen Zusammenhang maßgebende Zeitpunkt von dem Auftragsverhältnis aus entwickelt werden. Ein Auftrag kann verschiedene Inhalte haben. Aus dem Inhalt könnten sich Besonderheiten hinsichtlich der Frage ergeben, an welchem Zeitpunkt der Beauftragte erstreben muß, die Interessen des Auftraggebers zu fördern.

a) bei einer Aufwendung, durch die eine Schuld des Auftraggebers gegenüber einem Dritten erfüllt wird

Soweit ein Schuldner eine Schuld höchstpersönlich zu erbringen hat, scheidet ein Auftrag an einen Dritten, für ihn - den Schuldner - an den Gläubiger zu leisten, aus. Soweit der Schuldner dagegen nicht persönlich zu leisten hat, wie es insbesondere bei Geldschulden der Fall ist, kann auch ein Dritter für den Schuldner an den Gläubiger leisten (§ 267 S.1 BGB). Hier kann der Schuldner einem Dritten die Leistung auftragen. Inhalt des Auftrags ist die Bewirkung einer Leistung für den Auftraggeber.

Ein Schuldner beauftragt zum Beispiel eine Bank, an seinen Gläubiger die geschuldeten 1.000 DM zu zahlen. Dann erstrebt die Bank im Zeitpunkt der Übereignung der Geld-

zeichen, die Schuld ihres Auftraggebers zu erfüllen. Die Übereignung selbst ist das Mittel, um das Schuldverhältnis zum Erlöschen zu bringen. Die Bank wendet also die Geldzeichen unmittelbar zu dem Zwecke auf, den Auftrag selbst auszuführen und den Erfolg des Auftrages, das Erlöschen des Schuldverhältnisses, herbeizuführen. Hier besteht ein Mittel-Zweck-Verhältnis zwischen der Verausgabung und dem erstrebten Erfolg. Dem Mittel-Zweck-Verhältnis entspricht auch ein zeitliches Verhaltnis. Die Leistung geht in der Regel dem erstrebten Eintritt des Erfolges voran. In dem hier gebildeten Beispielsfalle besteht allerdings die Besonderheit, daß beide Ereignisse zeitlich zusammenfallen. Jedenfalls kann die Leistung zeitlich nicht hinter dem erstrebten Eintritt des Erfolges liegen. Eine Leistung nach Erlöschen des Auftrages ist in einem derartigen Falle keine Aufwendung[1].

Fraglich ist der Grund hierfür. Die Bank ist zwar gegenüber dem Auftraggeber aufgrund der Annahme des Auftrags verpflichtet, den Auftrag auszuführen (§ 662 BGB). Insoweit handelt sie unfreiwillig. Das ist aber nicht entscheidend. Im Verhältnis zum Gläubiger des Auftraggebers ist die Bank nicht zu einer Leistung verpflichtet und handelt bei der Übereignung der Geldzeichen freiwillig. Diese Leistung allein ohne jede weitere Handlung ist das freiwillige Vermögensopfer, die Aufwendung. Freiwillige Handlung und Verminderung des Vermögens fallen hier in eine einzige Handlung zusammen. Daher läßt sich hier nicht entscheiden, welcher Zeitpunkt für den subjektiven finalen Zusammenhang entscheidend ist. Beide Ereignisse liegen zeitlich vor dem Eintritt des Erfolges oder fallen im Grenzfall damit zusammen.

---

1) RGZ Bd.105 S.48 (52)

b) bei einer Aufwendung, durch die eine Schuld des Beauftragten gegenüber einem Dritten erfüllt wird

Inhalt des Auftrags kann aber nicht nur die Bewirkung einer Leistung für den Auftraggeber sein. Es könnte sich bei diesem Inhalt eines Auftrages um einen Sonderfall handeln, so daß der hier für den finalen Zusammenhang maßgebende Zeitpunkt nicht auf andere Aufwendungen übertragen werden könnte.

Ein Gläubiger hat zum Beispiel eine Forderung gegen einen Dritten. Er beauftragt einen Freund, unverzüglich zum Schuldner zu fahren, und einen Scheck über die Schuldsumme abzuholen. Der Freund nimmt den Auftrag an, mietet einen Kraftwagen, holt mit diesem den Scheck ab und übergibt ihn dem Gläubiger. Hier lassen sich verschiedene Variationen entwickeln, indem der beauftragte Freund den Mietzins für den Kraftwagen einmal im voraus, ein andermal vor der Ablieferung und in einem dritten Falle nach der Ablieferung des Schecks, also nach Erlöschen des Auftrags, leistet. Fraglich ist, ob die Zahlung des Mietzinses in allen Fällen unabhängig von ihrem Zeitpunkt eine Aufwendung ist, die zu ersetzen ist (§ 670 BGB).

Im bürgerlichen Recht findet sich in einem derartigen Falle kein Anhaltspunkt dafür, daß die Leistung des Mietzinses nur dann eine Aufwendung ist, wenn sie zeitlich vor dem Eintritt des Erfolges des Auftrags, der Ablieferung des Schecks, liegt. Vielmehr ist sie auch dann eine Aufwendung, wenn sie später liegt. Das zeitliche Verhältnis zwischen der Leistung und dem Eintritt des Erfolges ist unerheblich. Ungeachtet dessen scheint zwischen der Aufwendung und dem Eintritt des Erfolges ein Mittel-Zweck-Verhältnis zu bestehen. Hier könnte die Besonderheit darin liegen, daß die freiwillige Handlung und die Leistung zeitlich auseinanderfallen und daß nur der Zeitpunkt der freiwilligen Handlung für den subjektiven finalen Zusammenhang maßgeblich ist.

Wie oben auf Seite 56ff.ausgeführt worden ist, können die Eingehung einer Schuld (hier aus Mietvertrag) und ihre Erfüllung zusammen eine Aufwendung sein. Die Eingehung einer rechtsgeschäftlichen Schuld ist eine freiwillige Handlung. Der Beauftragte hatte die Wahl, ob er mit dem Kraftwagenvermieter einen Vertrag abschließen wollte oder nicht. Durch die freiwillige Handlung entsteht zwar eine Schuld des Beauftragten. Es kommt aber nicht zu einer Verausgabung in Geld, einer tatsächlichen Vermögensminderung.

Die Erfüllung einer rechtsgeschäftlichen Schuld ist dagegen keine freiwillige Handlung. Der Schuldner steht unter rechtlichem Zwang. In diesem Zeitpunkt entsteht eine tatsächliche Vermögensminderung. Damit ist der volle Tatbestand einer Aufwendung gegeben[1)].

Fallen freiwillige Handlung und tatsächliche Vermögensminderung auseinander, dann kann der Aufwendende nur im Zeitpunkt der freiwilligen Handlung erstreben, den Erfolg herbeizuführen. Denn eine Zweckvorstellung kann nur im Zeitpunkt einer freiwilligen, nicht aber einer unfreiwilligen Handlung gegeben und erforderlich sein. Nur zwischen einer freiwilligen Handlung und einem Erfolg kann ein Mittel-Zweck-Verhältnis bestehen. Dagegen braucht dieses Verhältnis nicht zwischen der Vermögensminderung und dem Erfolge zu bestehen. Diese stehen vielmehr überhaupt nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang miteinander.

Die freiwillige Handlung ist also für den subjektiven finalen Zusammenhang, die Zweckvorstellung, entscheidend. Das ist bei einer rechtsgeschäftlichen Aufwendung die Abgabe des Angebots oder der Annahmeerklärung. Der Aufwendende muß den Abschluß des Rechtsgeschäfts als Mittel benutzen, um den Erfolg herbeizuführen. Daher muß im bürger-

---

1) Siehe oben Seite 58

lichen Recht die freiwillige Handlung zeitlich vor dem Eintritt des erstrebten Erfolges liegen. Im Beispielsfalle muß also die Abgabe des Angebots zu dem Kraftwagenmietvertrage zeitlich vor der Ablieferung des Schecks liegen. Wann der Mietzins gezahlt wird, ist unerheblich.

Bei einer Aufwendung sind also drei Elemente voneinander zu trennen:

1. die freiwillige Handlung;
2. der erstrebte Erfolg;
3. die tatsächliche Vermögensminderung.

Zwischen der freiwilligen Handlung und dem erstrebten Erfolg besteht der subjektive finale Zusammenhang.

c) bei einer Aufwendung in § 9 S.1 EStG

Die oben auf Seite 69 unter a) erörterte Möglichkeit, daß ein Auftrag den Inhalt hat, eine vom Auftraggeber geschuldete Leistung für ihn an den Gläubiger zu bewirken, hat keine Parallele in § 9 S.1 EStG. Dort ist gerade umgekehrt der Erwerb einer Einnahme Ziel der Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Hingegen könnten hinsichtlich der oben auf Seite 71 unter b) erörterten Art von Aufwendungen Parallelen bestehen, indem sich der dort maßgebliche Zeitpunkt auf § 9 S.1 EStG übertragen lassen könnte. Es wurde dort festgestellt, daß der Zeitpunkt der freiwilligen Handlung für den finalen Zusammenhang maßgeblich ist.

Für die Aufwendungen in § 9 S.1 EStG war bei den oben auf den Seiten 46 bis 48 gebildeten Beispielsfällen, auf die Bezug genommen wird, die Möglichkeit erwogen worden, daß der Zeitpunkt des Abschlusses des schuldbegründenden gegenseitigen Vertrages, des Geschäftsbesorgungsvertrages mit dem Rechtsanwalt, für den finalen Zusammenhang maßgebend sein könnte, indem der Steuerpflichtige in diesem

Zeitpunkt erstreben könnte, eine noch nicht zugeflossene Einnahme zu erwerben. Würde der bürgerlich-rechtliche Aufwendungs-Begriff auf § 9 S.1 EStG übertragen, so würde allerdings nicht der Zeitpunkt des Abschlusses des gegenseitigen Vertrages, also des Zugangs der Annahmeerklärung, sondern der Zeitpunkt der Abgabe des Angebots oder der Annahmeerklärung durch den Steuerpflichtigen entscheidend sein, weil darin die freiwillige Handlung liegt. Insoweit müßte die oben auf Seite 50 geäußerte Vermutung berichtigt werden. Diese Berichtigung würde jedoch unerheblich sein und könnte ohne Bedenken vorgenommen werden. Es würde dann in der Tat möglich sein, zu Ergebnisses zu kommen, die auch mit den Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum übereinstimmen[1].

Es müßten dann auch bei einer Aufwendung in § 9 S.1 EStG drei Elemente voneinander getrennt werden:

1. die freiwillige Handlung;
2. der erstrebte Erfolg, der Erwerb der Einnahme;
3. die Ausgabe.

Bevor jedoch diese Fragen abschließend entschieden werden können, muß noch eine andere hierdurch entstandene Frage geklärt werden: Wenn freiwillige Handlung und Erwerb der Einnahmen durch einen subjektiven finalen Zusammenhang verbunden sind, bleibt offen, womit die Ausgabe - im bürgerlichen Recht die tatsächliche Vermögensminderung - zusammenhängt und wie dieser Zusammenhang beschaffen ist.

8. Der kausale Zusammenhang

a) <u>bei der Aufwendung im bürgerlichen Recht</u>

Die tatsächliche Vermögensminderung durch die Erfüllung einer Verbindlichkeit hängt objektiv mit der Entstehung dieser Schuld zusammen. Diese verursacht die Vermögens-

---

1) Siehe oben Seiten 47f.

minderung und ist der rechtliche Grund für sie (§ 812 BGB). Bei einer Aufwendung ist allerdings nicht die Entstehung der Verbindlichkeit, also der Vertragsschluß, sondern die freiwillige Handlung des späteren Schuldners bei Vertragsschluß maßgebend. Aber auch zwischen der Abgabe des Angebots oder der Annahmeerklärung und der Vermögensminderung besteht ein kausaler Zusammenhang.

Zwischen der Vermögensminderung und dem erstrebten Erfolg besteht dagegen kein unmittelbarer Zusammenhang. Dieser wird vielmehr durch die freiwillige Handlung vermittelt. Daher besteht auch kein zeitliches Verhältnis zwischen der Vermögensminderung und dem Eintritt des erstrebten Erfolges. Es ist unerheblich, ob zuerst der erstrebte Erfolg und danach die Vermögensminderung eintritt, oder umgekehrt.

Im bürgerlichen Recht wird die Frage, ob der kausale Zusammenhang zwischen der freiwilligen Handlung und der tatsächlichen Vermögensminderung objektiv oder subjektiv gegeben sein muß, nicht erörtert. Reimer Schmidt[1], der eine ähnliche Auffassung über den Aufwendungs-Begriff vertritt, schreibt nur, daß die tatsächliche Vermögensminderung auf die Handlung "zurückgehen" muß, ohne diesen kausalen Zusammenhang näher zu erläutern. Die Frage soll im bürgerlichen Recht auf sich beruhen.

b) bei der Aufwendung in § 9 S.1 EStG

aa) Wenn im bürgerlichen Recht ein kausaler Zusammenhang zwischen der freiwilligen Handlung und der tatsächlichen Vermögensminderung besteht, dann entspricht dem in § 9 S.1 EStG, daß die freiwillige Handlung und die Ausgabe in einem kausalen Verhältnis zueinander stehen. Die freiwillige Handlung, die Mitwirkung beim Vertragsschluß, verursacht in der Tat die Ausgabe, durch die die vertragliche Schuld erfüllt wird.

---

1) Soergel-Siebert, BGB § 256 Anm.1

Wenn es im bürgerlichen Recht unerheblich ist, ob zuerst der erstrebte Erfolg oder die tatsächliche Vermögensminderung eintritt, dann entspricht dem in § 9 S.1 EStG, daß es unerheblich ist, ob zuerst die Ausgabe abfließt oder die Einnahme zufließt. Ein bestimmtes zeitliches Verhältnis würde nicht mehr erforderlich sein. Die Ausgabe könnte auch noch nach Fortfall der Einkunftsquelle geleistet werden und würde trotzdem Werbungskosten darstellen. Es würde keiner Unterstellung bedürfen, wie sie der Bundesfinanzhof[1)] vorgenommen hat, wenn er zur Verdeutlichung angenommen hat, daß der Steuerpflichtige die Ausgabe noch während des Bestehens der Einkunftsquelle geleistet habe. Vielmehr würden diese Erwägungen unerheblich sein. Es würde dann in der Tat möglich sein, zu sachgerechten Ergebnissen zu kommen.

bb) Es ist noch die Frage offen, ob in § 9 S.1 EStG die freiwillige Handlung die Ausgabe objektiv verursachen muß oder ob die Veranlassung genügt, die auch subjektive Elemente enthält.

Bei Ausgaben, durch die Verbindlichkeiten aus wirksamen Verträgen erfüllt werden und bei denen die Höhe der Schuld und diejenige der Ausgabe übereinstimmen, ist stets eine objektive Verursachung gegeben.

Es ist aber an die Möglichkeit zu denken, daß der obligatorische Vertrag nichtig ist, daß sich der Steuerpflichtige jedoch aus irgendwelchen Gründen nicht darauf berufen will. Es ist auch möglich, daß die Höhe einer Schuld gesetzlich bestimmt ist, daß der Steuerpflichtige jedoch die Höhe für unangemessen niedrig hält und deshalb mehr als den objektiv geschuldeten Betrag zahlt. Hier fehlt es an einer objektiven Verursachung.

---

1) U.v.14.10.1960 - VI 45/60 U - BStBl.1961 III S.20; siehe oben Seite 48

Der Reichsfinanzhof[1] hat unter der Geltung des § 16 Abs.1 EStG 1925 ausgeführt, die objektive Verursachung sei nicht entscheidend. Es sei nicht nur an rechtliche Verpflichtungen zu denken. Vielmehr genüge jedes Genötigtsein oder auch nur Sichgenötigtfühlen des Steuerpflichtigen zu einer Ausgabe. Die Veranlassung sei somit ausreichend. Diese Ansicht ist in ständiger Rechtsprechung vertreten worden. Sie schlug sich für den Bereich der Gewinneinkünfte in § 4 Abs.3 EStG 1934 (heute § 4 Abs.4 EStG) und für den Bereich der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in § 20 Abs.2 S.2 LStDV 1934 nieder. Dies erkannte der Bundesfinanzhof[2] erneut für den Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an. Gilt aber der Aufwendungs-Begriff bei allen Überschußeinkunftsarten in demselben Wortlaut, so muß diese subjektive Veranlassung auch bei allen Einkunftsarten als ausreichend anerkannt werden.

9. Zusammenfassung

a) Die Aufwendung im bürgerlichen Recht

Im Mittelpunkt des bürgerlich-rechtlichen Aufwendungs-Begriffes steht die freiwillige Handlung. Mit ihr und in ihrem Zeitpunkt erstrebt der Aufwendende, einen bestimmten Erfolg herbeizuführen. Zwischen ihr und dem Erfolge besteht ein Mittel-Zweck-Verhältnis. Sie hängt also mit dem Eintritt des Erfolges subjektiv final zusammen. Zugleich ist sie die Ursache für das Zustandekommen des schuldbegründenden Vertrages und damit für die tatsächliche Vermögensminderung, die die Schuld erfüllt. Für den Bereich der Ausgaben, durch die Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen erfüllt werden, ist also die bürgerlich-

---

1) U.v.9.2.1927 - VI A 60/27 - RFH Bd.20 S.208 (210)
2) U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194)

rechtliche Aufwendung abzugrenzen als eine tatsächliche Vermögensminderung, die durch eine freiwillige Handlung verursacht (oder veranlaßt) wird, mit der der Aufwendende einen bestimmten Erfolg erstrebt.

Damit bleibt allerdings die Frage offen, ob diese Bestimmung des Begriffs Aufwendung auch bei anderen Arten von Vermögensminderungen gilt. Diese Frage liegt aber außerhalb dieser Untersuchung.

b) Die Aufwendung in § 9 S.1 EStG

Bei dem Vergleich der Aufwendungs-Begriffe im bürgerlichen Recht und in § 9 S.1 EStG hat sich völlige Übereinstimmung ergeben. Die Frage, ob auch in § 9 S.1 EStG eine freiwillige Handlung gegeben und erforderlich ist, mußte zunächst oben auf Seite 61 offengelassen werden. Indessen ergab sich schon bei der Erörterung des für den subjektiven finalen Zusammenhang maßgebenden Zeitpunkts, daß diese freiwillige Handlung auch in § 9 S.1 EStG wesentlich ist, soweit es sich um Ausgaben handelt, durch die Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen erfüllt werden.

Die freiwillige Handlung vermittelt ebenso wie im bürgerlichen Recht den Zusammenhang zwischen dem erstrebten Eintritt des Erfolges, dem Erwerbe der Einnahmen, und der Ausgabe. Sie ist mit dem Erwerbe der Einnahmen durch einen subjektiven finalen und mit der Ausgabe durch einen subjektiven kausalen Zusammenhang verbunden. Für den hier erörterten Bereich der Ausgaben steht daher die freiwillige Handlung ebenso wie im bürgerlichen Recht im Mittelpunkt des Aufwendungs-Begriffs.

Als Zwischenergebnis der Erörterungen zum Aufwendungs-Begriff läßt sich nach allem festhalten: Eine Aufwendung ist eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird, mit der der Steuerpflichtige einen bestimmten Erfolg erstrebt. Ob diese Begriffsbestimmung auch für die

hier nicht erörterten Ausgabearten gilt, bleibt ausdrücklich offen.

Die verschiedenen Ansichten über den Zusammenhang bei den Werbungskosten - einerseits: es sei Zweckverfolgung erforderlich, andererseits: es genüge Veranlassung - widersprechen sich nicht, sondern ergänzen sich. Beide Zusammenhänge müssen gegeben sein, wenn Ausgaben Aufwendungen und Werbungskosten sein sollen.

E. Der subjektive finale Zusammenhang im einzelnen

I. Der Inhalt der Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen

Nachdem festgestellt worden ist, daß bei den Erwerbungskosten ein subjektiver finaler Zusammenhang gegeben sein muß, muß der Inhalt dieser Zweckvorstellung näher bestimmt werden. Einige wesentliche Fragen sind schon oben den Seiten 38 bis 44 erörtert worden: Die erstrebten Einnahmen dürfen noch nicht zugeflossen sein. Nicht nur die Einkunftsart, sondern auch die Einkunftsquelle, aus der die Einnahmen fließen sollen, müssen bestimmt sein.

Der Wortlaut des Gesetzes fordert, daß der Steuerpflichtige erstrebt, "Einnahmen zu erwerben". Fraglich ist, wie diese Vorstellung des Steuerpflichtigen im einzelnen beschaffen sein muß.

Es kann hier nicht gefordert werden, daß sich der Steuerpflichtige vorstellt, "er wolle Einnahmen im Sinne des § 8 Abs.1 EStG aus einer bestimmten Einkunftsquelle erwerben". Diese Vorstellung würde schon eine häufig sehr schwierige rechtliche Wertung voraussetzen, insbesondere bei dem Begriff "Einnahme". Vielmehr ist es ausreichend, daß der Steuerpflichtige eine innere Zweckvorstellung in der Laiensphäre hat. Es ist also zunächst in tatsächlicher Hinsicht zu ermitteln, was der Steuerpflichtige mit der

freiwilligen Handlung erstrebt hat. Diese Vorstellung des Steuerpflichtigen in der Laiensphäre ist nunmehr rechtlich daraufhin zu untersuchen, ob sie unter das Tatbestandsmerkmal "Erwerb der Einnahmen" subsumiert werden kann. Diese objektive Wertung steht allein den Finanzbehörden und -gerichten zu und ist nur nach objektivem Recht ohne Rücksicht auf die Ansicht des Steuerpflichtigen zu entscheiden.

Auf der anderen Seite ergibt sich daraus, daß es auch nicht ausreicht, wenn die Vorstellung des Steuerpflichtigen bei der freiwilligen Handlung nachweislich dahin ging, "Einnahmen zu erwerben". Irrtümer in rechtlicher Hinsicht können ihn weder belasten noch begünstigen. Hatte er etwa die Vorstellung, die erstrebten Einnahmen seien steuerpflichtig, während sie in Wirklichkeit steuerfrei waren, so können die damit zusammenhängenden Ausgaben nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Dies ergibt sich aus § 3c EStG. Umgekehrt muß der Abzug zugelassen werden, wenn der Steuerpflichtige meinte, die erstrebten Einnahmen seien steuerfrei, während sie in Wirklichkeit steuerpflichtig waren.

II. Der Beweis der Zweckvorstellung gegenüber den Finanzbehörden und -gerichten

Fraglich ist, ob der Umstand, daß es sich bei der Besteuerung um ein Massenverfahren handelt, der Abgrenzung nach der inneren Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen entgegensteht. Es wird fast stets äußere Hilfstatsachen (Anzeichen, Indizien) geben, die den Schluß auf die innere Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen zulassen.

1. Hat die freiwillige Handlung, die die Ausgabe veranlaßt hat, einen Erfolg objektiv erreicht oder zumindest gefördert, so läßt sich daraus fast stets zwingend schließen,

daß der Steuerpflichtige diesen Erfolg mit der freiwilligen Handlung erstrebt hat. So hat der Bundesfinanzhof[1] in einem Urteil aus dem Jahre 1964 ausgeführt, die Feststellung des Zusammenhangs sei nicht schwierig, wenn die Erwartungen des Steuerpflichtigen in Erfüllung gegangen seien. Objektive Gegebenheiten zeigten dann den Zusammenhang.

Diese Ausführungen stimmen auch mit § 526 S.1 BGB überein. Dort wird bei erfolgreichen Aufwendungen auf einen rein objektiven kausalen Zusammenhang abgestellt, wenn es heißt: "die durch die Vollziehung verursachten Aufwendungen". Es ist jedoch oben auf Seite 62f.im einzelnen erörtert worden, daß es sich hier um einen Sonderfall einer Aufwendung handelt. Ist die Aufwendung im Falle des § 9 S.1 EStG bereits gemacht worden und hat sie Erfolg gehabt, dann scheint sich auch hier der subjektive finale Zusammenhang in einen objektiven kausalen Zusammenhang umzuwandeln. In Wahrheit ist der objektive kausale Zusammenhang nur ein Indiz dafür, daß die in Wirklichkeit erforderliche subjektive Zweckvorstellung ursprünglich in der Person des Aufwendenden gegeben war. In dem umgekehrten Falle, in dem eine freiwillige Handlung den Erfolg nicht erreicht hat, ist allerdings der umgekehrte Schluß, daß der Steuerpflichtige ihn auch nicht erstrebt hat, nicht zwingend. Es könnte sich um erfolglose Werbungskosten handeln.

2. Auch die objektive Geeignetheit einer freiwilligen Handlung, einen Erfolg zu erreichen oder zumindest zu fördern, ist ein meist allein ausreichendes und zwingendes Indiz für die innere Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen bei der freiwilligen Handlung.

3. Erst wenn die freiwillige Handlung weder den Erfolg erreicht oder gefördert hat noch objektiv dazu geeignet

---

1) U.v.17.4.1964 - VI 112/63 U - BStBl.1964 III S.383

war, können "neutrale" äußere Hilfstatsachen fehlen, die den Schluß auf die Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen bei der freiwilligen Handlung zulassen. Hier wird es geboten sein, den Steuerpflichtigen selbst über seine Zweckvorstellung bei der freiwilligen Handlung zu befragen und sich daraus eine Überzeugung zu bilden.

4. Kann sich hierbei die Finanzbehörde oder das Finanzgericht bei freier Tatsachen- und Beweiswürdigung nach Ausübung der Ermittlungspflicht (§§ 205 Abs.2, 243 Abs.1, 278 AO) nicht davon überzeugen, daß der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung erstrebt hat, eine Einnahme zu erwerben, kommt es also zu einem "non liquet", dann kommt die Anwendung des Grundsatzes von der objektiven oder materiellen Beweislast in Betracht.

Es geht hierbei um dieselbe Frage wie in dem Falle, in dem sich eine Finanzbehörde oder ein Finanzgericht nicht die Überzeugung verschaffen kann, daß ein vom Steuerpflichtigen als Ausgabe geltend gemachter Posten wirklich verausgabt, also aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abgeflossen ist (§ 11 Abs.2 EStG). Der Bundesfinanzhof[1] hat zwar in mehreren Entscheidungen ausgeführt, der Steuerprozeß kenne keine Beweislast und keine Beweisregeln. Er unterscheidet dabei jedoch zu Unrecht zwischen subjektiver prozessualer und objektiver materieller Beweislast nicht. Seine Ausführungen befassen sich nur mit der prozessualen Beweislast, die zutreffend abgelehnt wird. Die objektive Beweislast wird dort jedoch nicht erörtert. Spitaler[2] meint, wer sich auf eine ihm günstige Tatsache berufe, müsse die Folgen gegen sich gelten lassen, wenn es ihm nicht gelinge, eine bei der Finanzbehörde oder dem Finanzgericht bestehende Ungewißheit auszuräumen.

---

1) U.v.7.12.1955 - Vz 183/54 S - BStBl.1956 III S.75 (76); U.v.12.7.1962 - IV 124/58 U - BStBl.1962 III S.522 (523)
2) FR 1963 S.134 (135)

Metzler[1] führt aus, der Staat trage die objektive Beweislast für alle steuerbegründenden und -erhöhenden Umstände. Es gehe dagegen zu Lasten des Steuerpflichtigen, wenn Tatsachen unaufgeklärt blieben, deren Feststellung zum Wegfall oder zur Verminderung der Steuerschuld führe. Dieser Ansicht ist zu folgen. Sie stimmt auch mit der überwiegenden Ansicht zum Verwaltungsgerichtsverfahren überein[2], das insofern mit dem Steuerprozeß vergleichbar ist.

§ 9 S.1 in Verbindung mit § 2 Abs.4 Nr.2 EStG ist eine dem Steuerpflichtigen günstige Norm. Werbungskosten sind eine steuermindernde Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 131 Abs.1 S.3 AO. Bleibt daher in tatsächlicher Hinsicht ungeklärt, welchen Zweck ein Steuerpflichtiger mit einer Aufwendung verfolgt hat, dann kann der begehrte Abzug der Ausgabe nicht zugelassen werden.

F. Teilergebnis

Nach allem ergibt sich folgendes Teilergebnis:

Eine Aufwendung zur Erwerbung der Einnahmen ist eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, eine noch nicht zugeflossene Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben. Diese Begriffsbestimmung ist allerdings auf die hier untersuchte Ausgabeart beschränkt.

---

1) S.98, 137
2) Eyermann-Fröhler, VwGO § 86 Anm.5 mit weiteren Nachweisen

4. Abschnitt: Die Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen

§ 9 S.1 EStG nennt als weitere Werbungskostenarten die Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

A. Die Auslegung der Worte "Aufwendungen zur" und "der Einnahmen"

I. Bei den Erwerbungskosten war oben auf Seite 78 für den Bereich der Ausgaben, durch die Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen erfüllt werden, festgestellt worden, daß die Aufwendungs-Begriffe im bürgerlichen Recht und in § 9 S.1 EStG übereinstimmen. Die Aufwendung war dort bestimmt worden als eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird, mit der der Steuerpflichtige einen bestimmten Erfolg erstrebt. Da sich die Worte "Aufwendungen zur" in § 9 S.1 EStG in gleicher Weise auf die Erwerbung, auf die Sicherung und auf die Erhaltung der Einnahmen beziehen, kann davon ausgegangen werden, daß sie auch in allen Fällen dieselbe Bedeutung haben. Auch in der Rechtsprechung und im Schrifttum wird nicht geltend gemacht, daß der Aufwendungs-Begriff insofern verschieden sei. Die oben auf den Seiten 53 bis 79 gewonnene Begriffsbestimmung gilt daher auch hier.

II. Dasselbe gilt hinsichtlich der Worte "der Einnahmen". Die Legaldefinition des § 8 Abs.1 EStG ist auch hier anwendbar. Es kann auf die Ausführungen oben auf den Seiten 38 bis 40 Bezug genommen werden.

Bei den Aufwendungen zum Erwerbe der Einnahmen hatte sich aufgrund des subjektiven finalen Zusammenhangs herausgestellt, daß die Einnahmen noch nicht zugeflossen

sein dürfen, daß die freiwillige Handlung also mit einer noch nicht zugeflossenen Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zusammenhängt. Da sich das Wort "Einnahme" in gleicher Weise auf die Aufwendungen zu ihrem Erwerbe und zu ihrer Sicherung und Erhaltung bezieht, spricht der Anschein dafür, daß auch hier die Einnahmen noch nicht zugeflossen sein dürfen.

B. Die Auslegung des Wortes "Erhaltung"

Es wird im Schrifttum geltend gemacht, die Erhaltung umfasse die Sicherung. Daher soll entgegen der Satzstellung in § 9 S.1 EStG zuerst der Sinn des Wortes "Erhaltung" erörtert werden.

I. Die Auslegung nach dem Wortlaut

In der Rechtsprechung ist keine Entscheidung ersichtlich, die sich ausführlich mit der Frage befaßt, was Erhaltung bedeutet. Das Schrifttum[1] bestimmt fast wörtlich übereinstimmend Erhaltungskosten als Aufwendungen, die den Fortbezug der Einnahmen der Art oder dem Umfange nach gewährleisten sollen. Bühler-Paulick[2] meinen, durch Erhaltungskosten solle die Einkommensquelle in ihrem bisherigen, den Bezug von Einnahmen gewährleistenden Zustande erhalten bleiben.

Alle Begriffsbestimmungen stimmen im wesentlichen überein. Das Wort "Erhaltung" ist hier nicht in dem Sinne des Erlangens, Erzielens gemeint, weil diese Bedeutung in vollem Umfange mit der des Erwerbes übereinstimmen würde, der bereits in § 9 S.1 EStG ausdrücklich aufgeführt ist. Viel-

---

1) Blümich-Falk, EStG § 9 Anm.2;
Hartmann-Böttcher-Gericke, EStG § 9 Anm.2a (3);
Herrmann-Heuer, EStG § 9 Anm.5-8;
Lademann-Lenski-Brockhoff, EStG § 9 Anm.6(1)c
2) EStG § 9 Anm.5

mehr ist es hier in dem Sinne des Bewahrens, Gewährleistens gemeint, wie in allen Begriffsbestimmungen hervorgehoben wird.

Es muß schon eine Einkunftsquelle vorhanden sein, aus der Einnahmen fließen, wie sich auch aus dem Wort "Fortbezug" in den Begriffsbestimmungen ergibt. Diese Einkunftsquelle muß ihrer Art nach geeignet sein, mehrmals oder regelmäßig Einnahmen zu erzeugen. Bühler-Paulick meinen, die Erhaltung beziehe sich auf die Einkunftsquelle selbst. Dies scheint insofern ungenau zu sein, als nach dem Gesetzeswortlaut nicht die Einkunftsquelle selbst erhalten werden soll. Vielmehr soll der Erwerb der Einnahmen erhalten werden[1]. Die Erhaltung der Einkunftsquelle ist also nicht Selbstzweck, sondern das Mittel, um diesen Erfolg, die Erhaltung des Erwerbes der Einnahmen, zu erreichen. Zwischen der Einkunftsquelle und ihrem Zustande und dem Erwerbe der Einnahmen besteht hier anscheinend ein innerer Zusammenhang.

Der Steuerpflichtige muß schon eine solche rechtliche oder wirtschaftliche Stellung haben, daß ihm die künftigen Einnahmen bei normalem Gang der Dinge zufließen werden (Anwartschaftsrecht, Anspruch, Erwerbsaussicht). Diese Stellung soll erhalten werden.

II. Das Beispiel des Erhaltungsaufwands bei Gebäuden

Als Beispiel für Erhaltungskosten wird im Schrifttum[2] der Erhaltungsaufwand bei Gebäuden angeführt. Fraglich ist, wie hier der Zusammenhang mit den Einnahmen im einzelnen beschaffen ist.

Ein Steuerpflichtiger ist zum Beispiel Eigentümer eines Grundstücks mit einem Wohngebäude. Es droht ein Mangel zu entstehen, der die Tauglichkeit einer vermieteten Wohnung

---

1) Pißel-Koppe, EStG 1925 § 16 Anm.13
2) Bühler-Paulick, EStG § 9 Anm.5;
Hartmann-Böttcher-Gericke, EStG § 9 Anm.2a (3)

aufhebt oder mindert. Der Mieter zeigt den Mangel pflichtgemäß an. Der Steuerpflichtige beseitigt den drohenden Mangel jedoch nicht. Der Mangel entsteht akut. Der Mieter ist für die Zeit, während der die Tauglichkeit der Wohnung aufgehoben ist, von der Entrichtung des Mietzinses befreit, und für die Zeit, während der die Tauglichkeit gemindert ist, nur zur Entrichtung eines geminderten Mietzinses verpflichtet (§ 537 Abs.1 BGB). Diese Befreiung oder Minderung tritt kraft Gesetzes ein. Während der Steuerpflichtige also vor der akuten Entstehung des Mangels aufgrund des Mietvertrages einen Anspruch auf Zahlung des vollen Mietzinses hat, geht dieser Anspruch in vollem Umfange oder teilweise unter, sobald ein Mangel akut entsteht. Dem Steuerpflichtigen entgehen also Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.

Es fragt sich, wie der Erhaltungsaufwand diese Rechtslage beeinflußt. Der Steuerpflichtige schließt zum Beispiel einen Werkvertrag, nachdem der Mieter den drohenden Mangel angezeigt hat, und macht die Werklohnzahlung als Werbungskosten geltend. Wie schon oben[1)] aus dem Worte Aufwendung entwickelt worden ist, ist die Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen bei der freiwilligen Handlung maßgebend. Das ist hier die Abgabe des Angebots zu dem Werkvertrage gegenüber dem Handwerker. Mit dieser Handlung will der Steuerpflichtige den Handwerker bewegen, das Angebot anzunehmen, so daß ein Vertrag zustandekommt. Auf Grund des Vertrages ist der Handwerker zur Leistung, der Reparatur, verpflichtet, die der Steuerpflichtige erlangen will. Mit ihr will er den drohenden Mangel vor seiner akuten Entstehung beheben. Damit will er verhindern, daß der Mieter aufgrund des § 537 Abs.1 BGB berechtigt ist, überhaupt keinen oder nur einen geminderten Mietzins zu entrichten. Er will also den Fortbezug oder Erwerb der

---

1) Siehe oben/Seite 74

Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gewährleisten.

Auch wenn der Steuerpflichtige den Werkvertrag mit dem Handwerker erst nach der akuten Entstehung des Mangels abschließt, ist die Zweckvorstellung dieselbe. Er erstrebt dann, die Zeit, während der die Tauglichkeit aufgehoben oder gemindert ist, möglichst abzukürzen und damit den Verlust des Mietzinsanspruchs in Grenzen zu halten. Darüber hinaus erstrebt er wirtschaftlich zu verhindern, daß sich der Mieter überhaupt auf seine Rechte aus § 537 Abs.1 BGB beruft, indem er den Mangel schnell beseitigt.

Der Steuerpflichtige will also seinen Anspruch auf Zahlung des ungeminderten Mietzinses und die auf Grund dessen zu erwartenden Einnahmen erhalten, wenn er die Mietsache erhält. Das eine ist die Voraussetzung des anderen. § 537 Abs.1 BGB schafft hier den Zusammenhang zwischen der "Erhaltung" der Mietsache und der Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung.

Hieraus ergibt sich zugleich bestätigend, daß sich auch die Erhaltung auf noch nicht zugeflossene Einnahmen bezieht[1].

C. Die Auslegung des Wortes "Sicherung"

I. Die Auslegung nach dem Wortlaut

In der Rechtsprechung ist keine Entscheidung ersichtlich, die sich ausführlich mit der Frage befaßt, was unter der Sicherung der Einnahmen zu verstehen ist.

Im Schrifttum meinen Bühler-Paulick[2], die Aufwendungen zur Sicherung der Einnahmen setzten rein begrifflich das Vorhandensein einer Einkommensquelle voraus, aus der bereits Einnahmen flössen. Sicherungskosten sollten den

---

1) Siehe oben Seite 85
2) EStG § 9 Anm.5

Weiterbezug der Einnahmen sichern und den Steuerpflichtigen vor künftigen Verlusten schützen. Herrmann-Heuer[1] schreiben, Sicherung sei Schutz gegen den Verlust fließender Einnahmen. Blümich-Falk[2] und Hartmann-Böttcher-Gericke[3] führen aus, Sicherungskosten sollten den Weiterbezug der bisherigen Einnahmen der Art oder dem Umfange nach durch Sicherung aller Güter, die der Erzielung der beabsichtigten Einnahmen dienten, gegen künftigen Verlust sicherstellen.

Wie Bühler-Paulick zutreffend ausführen und wie sich auch aus dem Wort "Weiterbezug" in den anderen Begriffsbestimmungen ergibt, setzt die Sicherung wie die Erhaltung voraus, daß bereits eine Einkunftsquelle vorhanden ist, daß schon Einnahmen aus der Quelle geflossen sind und daß diese geeignet ist, künftige Einnahmen zu erzeugen. Danach scheinen alle Güter, mit denen der Erwerb der Einnahmen erstrebt wird, gesichert zu werden. Diese Güter bilden in ihrer Gesamtheit als Inbegriff die Einkunftsquelle. Die Sicherung scheint sich also auf die Quelle selbst zu beziehen. Das scheint insofern ungenau zu sein, als nach dem Gesetzeswortlaut nicht die Einkunftsquelle selbst gesichert werden soll. Vielmehr soll der Erwerb der Einnahmen gesichert werden[4]. Die Sicherung der Einkunftsquelle ist also nicht Selbstzweck, sondern das Mittel, um den Erfolg der Sicherung des Erwerbs der Einnahmen herbeizuführen. Die Einkunftsquelle wird nur zu dem Zwecke gesichert, damit sie Einnahmen erzeugt.

Hieraus ergibt sich zugleich, daß sich auch die Sicherung nicht auf die bereits zugeflossenen, sondern nur auf die künftigen Einnahmen bezieht. Im Gegensatz dazu bildet die Sicherung schon zugeflossener Einnahmen Aufwendungen auf

---

1) EStG § 9 Anm.5 - 8
2) EStG § 9 Anm.2
3) EStG § 9 Anm.2a (2)
4) Pißel-Koppe, EStG § 16 Anm.13

das Vermögen. So ist der Verlust von Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen schon zugeflossen sind, durch Diebstahl oder Unterschlagung ein einkommensteuerlich nicht zu berücksichtigender Vermögensverlust[1]. Daß der Verlust bezogener Einnahmen aus Überschußeinkunftsarten einkommensteuerlich unerheblich ist, beruht darauf, daß es bei diesen Einkunftsarten kein dem Privatvermögen "vorgelagertes" Betriebsvermögen gibt, in dessen Bereich Vermögensveränderungen steuerlich erheblich wären, wie es bei den Gewinneinkünften der Fall ist. Vielmehr gehen Einnahmen aus Überschußeinkunftsarten mit dem Zufluß in das Privatvermögen über. Eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, einen einkommensteuerlich unerheblichen Vermögensverlust abzuwenden, kann aber keine Werbungskosten darstellen.

II. Das Beispiel der Depotkosten bei Wertpapieren

Als Beispiel für Sicherungskosten werden im Schrifttum[2] Depotkosten für die Verwahrung von Wertpapieren angeführt. Auch in der Rechtsprechung[3] werden Depotkosten, allerdings ohne genaue Begründung, als Werbungskosten anerkannt. Fraglich ist, wie hier der Zusammenhang mit den Einnahmen im einzelnen beschaffen ist.

Der Steuerpflichtige verwahrt zum Beispiel ein Wertpapier mit den Zins- oder Dividendenscheinen in seiner Wohnung. Dort besteht die Gefahr, daß Diebe die Urkunde stehlen, weil in der Wohnung in der Regel keine geeigneten Sicherungsvorkehrungen vorhanden sind, um die Diebstahlsgefahr

---

1) Herrmann-Heuer, EStG § 9 Anm.5 - 8;
Littmann, EStG § 9 Anm.2
2) Bühler-Paulick, EStG § 9 Anm.4
3) RFH, U.v.28.11.1928 - VI A 1476/28 - StuW 1929 Nr.167;
RFH, U.v.16.6.1932 - VI A 764/32 - StuW 1932 Nr.925;
OFH, U.v.26.3.1947 - IV 1/47 - OFH 54 S.198 (201)

auszuschließen. Würden die Wertpapiere in der Wohnung gestohlen, so würde der Steuerpflichtige in erster Linie einen Vermögensverlust erleiden. Der Dieb könnte einem gutgläubigen Dritten das Eigentum an den Urkunden verschaffen (zum Beispiel § 935 Abs.2 BGB). Außerdem kann der Schuldner mit befreiender Wirkung an den Dieb leisten (zum Beispiel § 797 S.2 BGB).

Der Diebstahl würde sich aber nicht nur in der Vermögenssphäre auswirken. Denn wenn der Steuerpflichtige die Zins- oder Dividendenscheine nicht vorlegen kann, werden ihm die Dividenden und die Zinsen nicht ausgezahlt, die als Einnahmen in die Einnahmeüberschußrechnung einzustellen sind.

Schließt der Steuerpflichtige einen Depotvertrag mit einer Bank, dann schützt er sich gegen den Verlust des Stammrechts, also gegen einen Vermögensverlust. Dieser selbst ist einkommensteuerlich unerheblich und könnte daher keinen Abzug als Werbungskosten begründen. Da der Steuerpflichtige jedoch gleichzeitig mit dem Vermögensverlust den Anspruch auf die Dividenden oder Zinsen verlieren würde, erstrebt er mit dem Abschluß des Depotvertrages, diese noch nicht zugeflossenen Einnahmen aus Kapitalvermögen, die ihm als Eigentümer des Stammrechts als Nutzungen zustehen, zu sichern. Der Steuerpflichtige beugt diesem Verlust vor[1] und erstrebt, den künftigen Erwerb dieser Einnahmen zu sichern.

Außerdem beugt er mit der freiwilligen Handlung der Gefahr vor, daß er vergißt, einen Zins- oder Dividendenschein vorzulegen, und daß er dadurch Nachteile erleidet, indem ihm die in ihm verbrieften Einnahmen nicht zufließen. Er erstrebt, auch insoweit den Erwerb der Einnahmen zu sichern.

---

1) prOVG, U.v.8.3.1895 - Rep. V A 222/94 - OVGSt. IV S.11 (12)

D. Das Verhältnis der Aufwendungen zum Erwerbe, zur Sicherung und zur Erhaltung der Einnahmen zueinander

Fraglich ist, in welchem Verhältnis die drei Werbungskostenarten, die aus dem Wortlaut des Gesetzes ersichtlich sind, zueinander stehen.

I. Im Schrifttum[1] wird zum Teil nur ausgeführt, die drei Werbungskostenarten überschnitten sich oder gingen häufig ineinander über, ohne daß das genaue Verhältnis erörtert wird.

Bühler-Paulick[2] schreiben, die Grenze zwischen Sicherung und Erhaltung der Einnahmen sei flüssig. Im Grunde sei die Sicherung als Teilgebiet ihrer umfassenden Erhaltung anzusehen. Herrmann-Heuer[3] meinen auch, die Erhaltung umfasse die Sicherung. Damit ist das Schrifttum der Ansicht, daß die Aufwendungen zur Erhaltung der Einnahmen der Oberbegriff sei.

II. Bei den Erhaltungskosten erstrebt der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung, den Erwerb einer noch nicht zugeflossenen Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erhalten, bei den Sicherungskosten, ihn zu sichern. Daß die Sicherungskosten nur eine Unterart der Erhaltungskosten sind, ergibt sich klar aus den Begriffsbestimmungen von Blümich-Falk[4] und Hartmann-Böttcher-Gericke[4]: Beide Arten von Werbungskosten sollen den Weiterbezug der Einnahmen der Art oder dem Umfange nach gewährleisten. Bei den Sicherungskosten ist nur die Art der Erhaltung näher gekennzeichnet (durch Sicherung aller Güter, die der Erzielung der beabsichtigten Einnahmen dienen, gegen künftigen Verlust). Im übrigen stimmen die Begriffsbestimmungen

---

1) Blümich-Falk, EStG § 9 Anm.2;
Hartmann-Böttcher-Gericke, EStG § 9 Anm.2a;
Lademann-Lenski-Brockhoff, EStG § 9 Anm.6 (1)
2) EStG § 9 Anm.5
3) EStG § 9 Anm.5 - 8
4) Siehe oben Seiten 85 und 89

der Erhaltungskosten und der Sicherungskosten überein.

III. Es ist jetzt nur noch offen, in welchem Verhältnis die Erhaltungskosten zu den Erwerbungskosten stehen. Herrmann-Heuer[1] sehen die Erhaltungskosten mit Recht nur als Unterart der Erwerbungskosten an. Bei allen Werbungskosten handelt es sich um noch nicht zugeflossene Einnahmen, also letztlich um den Erwerb künftiger Einnahmen, den der Steuerpflichtige erstrebt. Die Besonderheit der Erhaltungs- und der Sicherungskosten liegt nur darin, daß hier bereits eine Einkunftsquelle vorhanden sein muß und daß aus ihr schon Einnahmen geflossen sind, während die Erwerbungskosten dies nicht voraussetzen. Der Steuerpflichtige hat dort im Zeitpunkt der freiwilligen Handlung schon eine andere rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu den erstrebten Einnahmen (Anwartschaftsrecht, Anspruch, Erwerbsaussicht).

Die Erwerbungskosten sind also der Oberbegriff zu den Erhaltungskosten; diese sind wiederum der Oberbegriff zu den Sicherungskosten.

5. Abschnitt: Die Aufwendungen zum Wiedererwerbe abgeflossener Werbungskosten

Bis hierher ist der Wortlaut des § 9 S.1 EStG ausgelegt worden. Die drei Werbungskostenarten, die sich aus dem Gesetzeswortlaut ergeben, sind einzeln erörtert worden. Es könnte jedoch noch weitere Werbungskostenarten geben. Eine Ausweitung des Werbungskosten-Begriffs könnte sich aus den oben auf Seite 30ff. genannten Vorschriften - insbesondere aus § 50 Abs.1 EStG - ergeben. Dort ist von einem Zusammenhang nicht mit den Einnahmen, sondern mit

---

1) EStG § 9 Anm.5 - 8

den Einkünften die Rede. Auch der Bundesfinanzhof hat in mehreren Urteilen[1] die Werbungskosten als Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften gekennzeichnet. Es gilt daher herauszufinden, ob noch andere Aufwendungen unter den Wortlaut des § 9 S.1 EStG subsumiert werden können, ob die Vorschrift ausweitend ausgelegt oder ob sie auf diese Aufwendungen entsprechend angewendet werden kann. Sollte sich hierbei herausstellen, daß § 9 S.1 EStG ausweitend auszulegen oder entsprechend anzuwenden ist, dann muß versucht werden, eine neue Abgrenzung des Werbungskosten-Begriffs zu entwickeln.

Es kommen zunächst Ausgaben in Betracht, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt (Aufwendungen), Werbungskosten, die schon abgeflossen sind, zurückzuerwerben.

Ein steuerpflichtiger Grundstückseigentümer hat zum Beispiel mit einem Handwerker einen Werkvertrag über eine Reparatur geschlossen. Er hat nach der Durchführung der Reparatur den Werklohn gezahlt und die Zahlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt. Er stellt nachträglich fest, daß die Reparatur mangelhaft ausgeführt worden ist, und beauftragt einen Rechtsanwalt, die Rückzahlung des Werklohns gegen den Handwerker gerichtlich durchzusetzen. Fraglich ist die steuerliche Behandlung der Anwaltskosten. Hier erstrebt der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung, abgeflossene Werbungskosten wiederzuerwerben.

---

1) Statt vieler:
BFH, U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194)

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

Dem Reichsfinanzhof[1] lag ein Fall zur Entscheidung vor, der in diese Kategorie fallen könnte. Dort hatte der Nachbar der Steuerpflichtigen eine Halle auf seinem Grundstück gebaut. An dem Gebäude der Steuerpflichtigen hatten sich danach Mauerrisse gezeigt. Außerdem wurde die Seitenwand zum Nachbargrundstück feucht. Die Steuerpflichtigen verlangten im Klagewege vom Nachbarn Schadensersatz mit der Behauptung, diese Schäden an ihrem Gebäude seien durch den Hallenbau verursacht worden. Streitig war, ob die Kosten dieses Rechtsstreits als Werbungskosten abgezogen werden durften. Der Reichsfinanzhof führte hierzu aus:

"Kosten eines Rechtsstreits, in dem um Übernahme von Unkosten, die steuerrechtlich den Charakter von Werbungskosten (§ 16 Abs.1 EStG 1925) haben würden, durch Dritte gekämpft wird, (sind) als Abwehrkosten ebenfalls den Werbungskosten gleichzubehandeln."

Ob die Steuerpflichtigen den Werklohn für die Arbeiten an ihrem Grundstück schon geleistet, ob sie also schon Ausgaben gehabt hatten, war nicht festgestellt worden und geht aus der Entscheidung nicht einwandfrei hervor. Wird einmal diese Möglichkeit erwogen, dann würde dieser Fall in die hier zu behandelnde Kategorie von Aufwendungen fallen. Sollten sie jedoch den Werklohn noch nicht gezahlt haben, dann würden die Aufwendungen nicht hierher gehören.

Soweit ersichtlich, wird im Schrifttum die Frage, ob Aufwendungen zum Wiedererwerbe abgeflossener Werbungskosten ihrerseits Werbungskosten sind, nicht behandelt.

---

1) U.v.20.9.1932 - VI A 165/31 - StuW 1933 Nr.32

B. Die Subsumtion unter § 9 S.1 EStG

Die Erörterung, ob diese Aufwendungen Werbungskosten sind, muß vom Wortlaut des Gesetzes ausgehen. Aufwendungen sind gegeben. Sie sind auch hier abzugrenzen als Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige einen bestimmten Erfolg erstrebt. § 9 S.1 EStG setzt weiter voraus, daß der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung erstrebt, eine noch nicht zugeflossene Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben.

I. Einnahme im Sinne der §§ 8 Abs.1, 9 S.1 EStG

Die Behandlung der Aufwendungen zum Wiedererwerbe abgeflossener Werbungskosten hängt in erster Linie davon ab, wie der erstrebte Wiederzufluß selbst rechtlich zu beurteilen ist. Es könnte eine Einnahme sein. Es könnte sich aber auch um negative Werbungskosten handeln.

1. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

a) Der Reichsfinanzhof[1] hatte einen Fall zu entscheiden, in dem ein Grundstücksverwalter Mieteinnahmen unterschlagen hatte. Der steuerpflichtige Grundstückseigentümer machte den Verlust als Werbungskosten geltend. Der Reichsfinanzhof nahm - was allerdings zweifelhaft ist[2] - Werbungskosten an und führte, insoweit folgerichtig, in einem obiter dictum aus, daß eine Einnahme aus Vermietung vorliege, soweit der Grundstücksverwalter oder ein Dritter die Unterschlagung decke.

---

1) U.v.8.8.1929 - VI A 989/28 - Mrozek EStG 1925 § 16 Abs.1 R.86
2) Siehe oben Seite 90

b) In einem weiteren Falle[1] war der Steuerpflichtige aus dem Vorstand einer Aktiengesellschaft ausgeschieden. Entgegen einem vereinbarten Wettbewerbsverbot hatte er eine neue Stellung angenommen und die vereinbarte Vertragsstrafe gezahlt. Die Zahlung war als Werbungskosten abgezogen worden. Die Strafe war später zurückgezahlt worden. Streitig war die steuerliche Behandlung der Erstattung. Der Reichsfinanzhof ging zutreffend davon aus, daß die ursprüngliche Zahlung der Strafe Werbungskosten bei den Einkünften aus der neuen Stellung darstellt. Der spätere Rückfluß beziehe sich, meinte er, gleichfalls auf die Einkünfte aus der neuen Tätigkeit. Diese würden durch die Rückzahlung wieder erhöht. Ob es sich dabei um negative Werbungskosten oder um Einnahmen handelt, erörterte der Reichsfinanzhof nicht.

c) Der Bundesfinanzhof[2] führte in einem Urteil, in dem er eine Schadensersatzzahlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anerkannte, in einem obiter dictum aus, daß Einnahmen vorlägen, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm geleisteten Zahlungen Ersatz erhalte.

d) Er[3] berief sich in einem weiteren Urteil auf seine Rechtsprechung, nach der Rückflüsse von Einnahmen negative Einnahmen derselben Einkunftsart seien[4]. Der rechtsähnliche Fall, daß abgesetzte Werbungskosten erstattet würden, könne nicht anders behandelt werden. Es handele sich hierbei um einen Vorgang, der im Jahre der Erstattung als Einnahme zu berücksichtigen sei.

e) Das Niedersächsische Finanzgericht Hannover[5] hatte zu entscheiden, wie eine Entschädigungszahlung steuerlich zu behandeln ist, die dem Steuerpflichtigen für Schäden bei

---

1) RFH, U.v.27.8.1930 - VI A 1354/30 - RStBl.1931 S.20 f.
2) U.v.14.10.1960 - VI 45/60 U - BStBl.1961 III S.20 (21)
3) BFH, U.v.30.10.1964 - VI 346/61U - BStBl.1965 III S.67
4) siehe unten Seite 112
5) U.v.23.9.1957 - VII 99/55 - EFG 1958 S.125 (rechtskräftig)

der Benutzung seines Grundstücks für Besatzungszwecke zugeflossen war. Das Finanzgericht ging davon aus, daß bei der Einkunftsermittlung durch Vermögensvergleich der Schaden als Aufwand, die Entschädigungszahlung oder der darauf gerichtete Anspruch als Ertrag ausgewiesen werde. Dieser Grundsatz müsse auch bei den Überschußeinkunftsarten angewendet werden. Eine Entschädigungs- oder Schadensersatzzahlung müsse dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn sich der Schaden in Form von Werbungskosten steuermindernd ausgewirkt habe. Nur dies entspreche den wirtschaftlichen Verhältnissen und dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Das Schrifttum[1] ist einhellig der Ansicht, daß die Rückzahlung von Werbungskosten eine Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 EStG sei.

2. Die Behandlung des Rückflusses von Werbungskosten in § 7 c EStG

Die Frage, wie der Rückfluß von Werbungskosten zu behandeln ist, trat auch im Rahmen des § 7 c EStG auf. Steuerpflichtige mit Überschußeinkünften konnten Zuschüsse zur Förderung des Wohnungsbaus unter bestimmten Voraussetzungen "als Werbungskosten absetzen" (§ 7 c EStG 1950, § 7 c Abs.1 EStG 1951 bis 1954). Die Finanzverwaltung[2] vertrat hierzu die Ansicht, die Rückzahlung des Zuschusses sei eine Einnahme. Diese sei bei der Einkunftsart hinzuzurechnen, bei der der Zuschuß abgezogen worden sei.

Von 1955 bis 1957 konnten die Steuerpflichtigen 25 vom Hundert von Darlehen zur Förderung des Wohnungsbaus unter bestimmten Voraussetzungen "wie Werbungskosten" abziehen

---

1) Blümich-Falk, EStG § 8 Anm.3;
Herrmann-Heuer, EStG § 8 Anm.1 und § 9 Anm.3 mit eingehender Begründung

2) Abschn.74a Abs.2 S.1 EStR 1950;
Abschn. 74a Abs.3 S.1 EStR 1951, 1952;
Abschn. 54 Abs.2 S.1 EStR 1954;
zustimmend:
Littmann, EStG § 8 Anm.1

(§ 7 c Abs.2 EStG 1955, 1956).Der Gesetzgeber bestimmte gleichzeitig, daß der als Werbungskosten abgezogene Betrag bei vorzeitiger Rückzahlung der Darlehen bei der Einkunftsart hinzuzurechnen ist, bei der er abgezogen worden ist (§ 7 c Abs.6 EStG 1955, 1956). 1958 wurde die Vergünstigung hinsichtlich der Steuerpflichtigen mit Überschußeinkünften aufgehoben.

Die Behandlung der Rückflüsse bis 1958 ist ein Argument dafür, daß der Rückfluß von Werbungskosten eine Einnahme bei derselben Einkunftsart ist.

3. Die Auslegung des § 8 Abs.1 EStG

Wie schon oben auf Seite 27 ausgeführt worden ist, stellt der Rückfluß einer Ausgabe eine Einnahme im Sinne des § 11 Abs.1 EStG dar. Dem Vermögen des Steuerpflichtigen fließen Güter in Geld oder Geldeswert zu. § 9 S.1 bezieht sich allerdings nicht auf die in § 11 Abs.1 genannten Einnahmen. Vielmehr gilt die Legaldefinition des § 8 Abs.1 für § 9 S.1 EStG[1]. Dieser Einnahme-Begriff setzt weiter voraus, daß die Güter im Rahmen einer Überschußeinkunftsart zufließen. Die ursprünglich abgeflossenen Werbungskosten waren bei einer Überschußeinkunftsart (§ 9 S.2 EStG) und darüber hinaus bei einer bestimmten Einkunftsquelle[2] erwachsen und abgeflossen. Dann muß sich auch der Wiederzufluß im Rahmen dieser Einkunftsart und derselben Einkunftsquelle vollziehen. Damit sind sämtliche Voraussetzungen des § 8 Abs.1 EStG gegeben.

Dies gilt für den Regelfall, in dem die ursprüngliche Ausgabe objektiv Werbungskosten darstellte und auch bei der Ermittlung der Einkünfte im Jahre des Abflusses (§ 11 Abs.2 EStG) abgezogen worden ist. Ob sich der Abzug auch tatsächlich steuermindernd ausgewirkt hat, indem der Steu-

---

1) Siehe oben Seite 38
2) Siehe oben Seite 40

erpflichtige in eine niedrige Steuerstufe gekommen ist, oder ob die Steuerschuld schon vor dem Abzuge 0 DM betrug, ist unerheblich.

Ebenso eindeutig ist, daß dann keine Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 EStG vorliegt, wenn die ursprüngliche Ausgabe objektiv nicht nach § 9 EStG abziehbar war und dementsprechend auch nicht abgezogen worden ist.

Zweifel bestehen jedoch in folgenden Fällen über die Behandlung des Rückflusses:

a) Die ursprüngliche Ausgabe stellte objektiv Werbungskosten dar; sie war jedoch vom Steuerpflichtigen bewußt oder unbewußt nicht als Werbungskosten geltend gemacht oder von den Finanzbehörden und den -gerichten nicht zum Abzuge gelassen worden.

b) Die ursprüngliche Ausgabe stellte objektiv keine Werbungskosten dar; sie war jedoch aufgrund einer Täuschung oder eines Irrtums des Steuerpflichtigen und/oder eines Versehens der Finanzbehörden und der -gerichte als Werbungskosten anerkannt worden.

c) Das Einkommensteuergesetz ist zwischen Abfluß und Wiederzufluß geändert worden; die Ausgabe war im Jahre des Abflusses als Werbungskosten abziehbar, ist es jedoch im Jahre des Wiederzuflusses nicht mehr, oder umgekehrt.

Diese besonderen Fragen, bei denen nicht nur § 9 S.1 EStG nach seinem Zweck auszulegen ist, sondern auch Probleme der Änderung und Berichtigung von Steuerbescheiden, der Rechtskraft, der Bindung an frühere Handlungen nach Treu und Glauben und der Verjährung entstehen, können hier nur angedeutet, jedoch nicht im einzelnen erörtert werden.

Für den Regelfall bleibt festzuhalten, daß der Rückfluß abgeflossener Werbungskosten im Jahre des Zuflusses

(§ 11 Abs.1 EStG) eine Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 und damit auch des § 9 S.1 EStG darstellt.

II. Erwerb im Sinne des § 9 S.1 EStG

Aus dem Wortlaut und dem Sinne des § 9 S.1 EStG ergibt sich nicht, daß es sich bei dem Erwerbe um eine erstmalige, originäre Gewinnung handeln muß und daß ein Wiedererwerb nicht darunter fällt. Vielmehr umfaßt das Wort "Erwerb" in § 9 S.1 EStG beide Möglichkeiten.

Damit sind alle Voraussetzungen des § 9 S.1 EStG gegeben. Die Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt (Aufwendungen)[1], abgeflossene Werbungskosten wiederzuerwerben, werden schon vom Wortlaut des § 9 S.1 EStG umfaßt. Eine ausweitende Auslegung oder entsprechende Anwendung ist nicht erforderlich, um ihren Abzug als Werbungskosten zu begründen.

6. Abschnitt: Die Aufwendungen zur Abwehr des Abflusses von Ausgaben, die Werbungskosten sein würden

Bis hierher ist nur die Rechtsnatur von Ausgaben erörtert worden, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, eine noch nicht zugeflossene Einnahme zu erwerben, die also mit Einnahmen "zusammenhängen". Der Steuerpflichtige kann mit einer Aufwendung auch andere Zwecke verfolgen. Es kommt insbesondere eine Aufwendung in Betracht, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, den künftigen Abfluß von Gütern

1) Diese Begriffsbestimmung gilt nur für eine bestimmte Art von Ausgaben;
siehe oben Seiten 46 und 78f.

in Geld oder Geldeswert (Ausgaben) abzuwehren. Es kann sich dabei um eine Abwehr der Ausgabe dem Grunde oder der Höhe nach (Verminderung) handeln. Wenn die abzuwehrenden Ausgaben ihrerseits Werbungskosten und damit abziehbar sein würden, entsteht die Frage, ob die zu ihrer Abwehr aufgewendeten Ausgaben ebenfalls als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Ein steuerpflichtiger Arbeitnehmer schließt zum Beispiel einen Haftpflichtversicherungsvertrag. Nach dem Wortlaut des § 149 VVG scheint zwar der steuerpflichtige Versicherungsnehmer verpflichtet zu sein, bei Eintritt des Versicherungsfalles zunächst dem geschädigten Dritten den Schaden zu ersetzen und erst danach seinerseits vom Versicherer Ersatz zu verlangen. In Wirklichkeit geht jedoch die Leistungspflicht des Versicherers dahin, den Versicherungsnehmer schon von der Haftpflichtschuld gegenüber dem Dritten zu befreien[1]. Wenn der Steuerpflichtige also einem Versicherer einen Antrag zu einem Haftpflichtversicherungsvertrage macht, dann erstrebt er, noch nicht abgeflossene Ausgaben, die im Versicherungsfalle aufgrund eigener Haftpflicht entstehen könnten, dem Grunde nach abzuwehren.

Diese abzuwehrenden Ausgaben können ihrerseits bei einem Steuerpflichtigen mit Überschußeinkünften Werbungskosten oder nicht abziehbare Ausgaben nach § 12 EStG sein. Wie der Bundesfinanzhof[2] für den Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt hat, kann eine Schadensersatzzahlung Werbungskosten darstellen, wenn die Schadensersatzpflicht auf einer Verletzung einer Pflicht beruht, die sich aus dem Arbeitsverhältnis selbst ergibt.

---

1) BGHZ Bd.7 S.244 (245 f.); ständige Rechtsprechung
2) U.v.14.10.1960 - VI 45/60 U - BStBl.1961 III S.20 (21)

Fraglich ist, wie dagegen die Aufwendungen zu behandeln sind, mit denen diese Ausgaben abgewehrt werden sollen. Allerdings können Haftpflichtversicherungsbeiträge Sonderausgaben sein (§ 10 Abs.1 Nr.2a EStG). Das gilt jedoch nur, wenn die Ausgaben keine Werbungskosten sind. § 10 EStG ist subsidiär[1]. Zuerst ist zu untersuchen, ob Werbungskosten vorliegen[2].

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

I. Der Reichsfinanzhof[3] führte zu § 16 Abs.1 EStG 1925 aus, daß Aufwendungen zur Verminderung abziehbarer Schuldzinsen Werbungskosten seien. Es müsse als dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechend anerkannt werden, daß Ausgaben abgezogen würden, die in Zusammenhang mit Maßnahmen zur Verminderung abziehbarer Ausgaben erwüchsen. Das ergebe sich für Fälle mit kaufmännischer Buchführung ohne weiteres. Die Billigkeit erfordere aber, bei anderen Einkunftsarten Ausgaben zu berücksichtigen, die zur Verminderung abziehbarer Ausgaben dienten und damit gleichzeitig eine Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte bewirken könnten.

II. Daneben entwickelte der Reichsfinanzhof[4] eine ständige Rechtsprechung zur Behandlung von Aufwendungen, die Steuerpflichtige zur "Abwehr" oder "Abwendung von Regreßansprüchen" geleistet hatten. Die Steuerpflichtigen hatten dort Handlungen begangen, aus denen Dritte Schadensersatzansprüche herleiteten. Die Steuerpflichtigen hatten daraufhin Vereinbarungen getroffen, in denen sie sich verpflichtet hatten, einen bestimmten Betrag zu zahlen, während die Vertragspartner erklärt hatten, auf alle weiter-

---

1) Siehe oben Seite 20
2) Die Voraussetzungen des § 9 S.3 Nr.2 EStG sind hier nicht gegeben.
3) U.v.27.11.1929 - VI A 1332/29 - RStBl.1930 S.61
4) U.v.19.8.1931 - VI A 1482/30 - RStBl.1931 S.893; U.v.20.9.1932 - VI A 1320/31 - StuW 1932 Nr.1011

gehenden Ansprüche zu verzichten. Es handelt sich in Wirklichkeit um Aufwendungen nicht zur Abwehr, sondern zur Abfindung von Schadensersatzansprüchen desselben Vertragspartners. Diese Abfindungszahlungen gehören nicht zu der hier erörterten Kategorie von Ausgaben. Aus den nur unglücklich fomulierten Leitsätzen und Gründen läßt sich für die hier in Rede stehende Frage nichts entnehmen.

III. Im Jahre 1937 erging ein Urteil, in dem der Reichsfinanzhof[1] - noch zu § 16 Abs.1 EStG 1925 - ausführte, es seien auch Ausgaben abzuziehen, die als Abwehrkosten dazu dienten, eine weitere Verminderung der Einkünfte durch Erhöhung abziehbarer Ausgaben zu verhüten. Auch diese Abwehrkosten seien eine Art Werbungskosten, die im Hinblick auf den Grundgedanken des § 7 Abs.3 EStG 1925 (heute ungefähr § 2 Abs.2 EStG) zu berücksichtigen seien.

IV. Der Bundesfinanzhof[2] hatte einen Fall zu entscheiden, in dem Kosten eines Rechtsstreits um Sonderausgaben ihrerseits als Sonderausgaben geltend gemacht wurden. Er lehnte hier ab, Sonderausgaben anzuerkennen, weil sich der Rechtsstreit in der Vermögenssphäre bewegt habe. Lediglich wegen der grundsätzlichen Bedeutung des Falles nahm der Senat Anlaß, Bedenken gegen die Anerkennung von Abwehrkosten als Sonderausgaben zu äußern.

Hier handelt es sich also um ein obiter dictum, das die Entscheidung nicht trägt. Darüber hinaus lassen sich die dort geäußerten Bedenken, die aus der enumerativen Aufzählung der Sonderausgaben in § 10 EStG hergeleitet werden, auf § 9 S.1 EStG nicht übertragen.

---

1) U.v.6.10.1937 - VI A 576/37 - RStBl.1938 S.103 (106)
2) U.v.22.3.1957 - VI 102/55 U - BStBl.1957 III S.191 (192)

V. Im Schrifttum[1] wird die Frage, ob Aufwendungen zur Abwehr des Abflusses potentieller Werbungskosten ihrerseits Werbungskosten sind, im Anschluß an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes einhellig bejaht. Herrmann-Heuer[2] und Hartmann-Böttcher-Gericke[3] meinen, es handele sich hierbei um Aufwendungen zur Erhaltung der Einnahmen oder der Einkünfte.

B. Die Subsumtion unter § 9 S.1 EStG

I. Zunächst fragt es sich, ob der Wortlaut des § 9 S.1 EStG die Abwehrkosten umfaßt. Hierbei ist von der Ansicht auszugehen, nach der Abwehrkosten Aufwendungen zur Erhaltung der Einnahmen sind. Bei den Erhaltungskosten sind die Einnahmen, die mit der freiwilligen Handlung erhalten = bewahrt werden sollen, im Zeitpunkt der freiwilligen Handlung noch nicht zugeflossen. Der Erwerb der noch nicht zugeflossenen Einnahmen aus der vorhandenen Einkunftsquelle soll erhalten werden[4]. Der Zufluß künftiger Einnahmen wird jedoch durch die Abwehr künftiger Ausgaben weder gefördert noch sonstwie beeinflußt. Herrmann-Heuer[5] und Hartmann-Böttcher-Gericke[6] scheinen der Ansicht zu sein, daß sich die Werbungskosten, insbesondere die Erhaltungskosten, auch auf die schon zugeflossenen Einnahmen beziehen könnten. Diese Ansicht ist jedoch unrichtig. Die drei Werbungskostenarten, die sich aus dem Gesetzeswortlaut ergeben, "hängen" stets mit Einnahmen "zusammen", die im Zeitpunkt der freiwilligen Handlung noch nicht zugeflossen sind. Der Auffassung, Abwehrkosten seien Erhaltungskosten, kann daher nicht gefolgt werden.

---

1) Blümich-Falk, EStG § 9 Anm.2;
Bühler-Paulick, EStG § 9 Anm.5;
Littmann, EStG § 9 Anm.1
2) EStG § 9 Anm.5 - 8
3) EStG § 9 Anm.2b
4) Pißel-Koppe, EStG 1925 § 16 Anm.13;
siehe oben Seite 86
5) EStG § 9 Anm.5 -8
6) EStG § 9 Anm.2b

II. Die Abwehrkosten "hängen" in Wirklichkeit überhaupt nicht mit noch nicht zugeflossenen Einnahmen, sondern mit noch nicht abgeflossenen Ausgaben "zusammen". Während der Steuerpflichtige bei den Erwerbungs-, den Erhaltungs- und den Sicherungskosten mit der freiwilligen Handlung den Zufluß der Einnahmen herbeiführen will, will er bei den Abwehrkosten den Abfluß von Ausgaben abwehren. Der Wortlaut des § 9 S.1 EStG deckt diese Aufwendungen nicht. Auch für eine ausweitende Auslegung ist kein Raum. Es kommt daher nur eine entsprechende Anwendung des § 9 S.1 EStG in Betracht. So hat der Reichsfinanzhof[1] den Abzug der Abwehrkosten als dem Sinn und Zweck des Gesetzes entsprechend zugelassen.

Der gemeinsame Grundgedanke von Erwerbungs- und von Abwehrkosten ist, daß beide Ausgaben Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften sind. Den Gedanken, daß Werbungskosten Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften sind, hat der Bundesfinanzhof[2] zur Auslegung des § 9 S.1 EStG hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit herausgestellt. Dieses Argument wird auch in einer Entscheidung[3] verwendet, in der zur Abziehbarkeit der Steuerberatungskosten Stellung genommen wird.

Es kann an dieser Stelle dahingestellt bleiben, ob dieser gemeinsame Grundgedanke noch genauer und schärfer gefaßt werden kann. Es könnte nämlich sein, daß nicht nur die Erzielung von Einkünften aus einer bestimmten Einkunftsart, sondern die Erzielung eines Ergebnisses aus einer bestimmten Quelle innerhalb einer Einkunftsart für die Werbungskosten entscheidend ist. Diese Frage wird erst unten[4] im einzelnen zu behandeln sein, wenn versucht werden soll, einen neuen Oberbegriff für die Werbungskosten zu finden.

---

1) U.v.27.11.1929 - VI A 1332/29 - RStBl.1930 S.61; siehe oben Seite 103
2) U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194)
3) BFH, U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)
4) Siehe unten Seiten 127f.

Der Steuerpflichtige wendet die Abwehrkosten zu einem Zweck auf, der nach seiner hier maßgeblichen subjektiven Vorstellung letztlich zu einer künftigen Erhöhung der steuerpflichtigen Einkünfte führen soll. Der erstrebte Erfolg hat steuerlich dieselbe Wirkung, ob die Einnahmen im Sinne des § 8 Abs.1 EStG um 100 DM erhöht oder ob die abziehbaren Werbungskosten um 100 DM verringert werden. In beiden Fällen steigt der künftige Einnahme- oder sinkt der Werbungskostenüberschuß um 100 DM. In beiden Fällen steigen also die Einkünfte um 100 DM (§ 2 Abs.4 Nr.2 EStG). Mit dieser gleichen Interessenlage im Verhältnis zwischen dem Steuerschuldner und dem Steuergläubiger rechtfertigt sich die entsprechende Anwendung des § 9 S.1 EStG auf Aufwendungen zur Abwehr des Abflusses künftiger Werbungskosten.

Als weiteres Teilergebnis ist daher festzuhalten: Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, den Abfluß von Ausgaben abzuwehren, die Werbungskosten sein würden, sind in entsprechender Anwendung des § 9 S.1 EStG als Werbungskosten abziehbar.

7. Abschnitt: Die Aufwendungen zur Abwehr des Wiederabflusses der Einnahmen

Es ist oben im 6. Abschnitt auf den Seiten 101 bis 107 erörtert worden, daß Aufwendungen, mit denen der Steuerpflichtige erstrebt, den Abfluß von Ausgaben abzuwehren, die Werbungskosten sein würden, in entsprechender Anwendung des § 9 S.1 EStG Werbungskosten sein können. Es kommen als Werbungskosten weiterhin Aufwendungen in Betracht,

mit denen der Steuerpflichtige andere Zwecke verfolgt. Es ist zum Beispiel an folgenden Fall zu denken:

Einem Steuerpflichtigen ist Arbeitslohn oder Mietzins zugeflossen. Er wird verklagt, den Lohn oder Mietzins zu erstatten, weil der rechtliche Grund für die Leistung gefehlt habe (§ 812 BGB). Er beauftragt einen Rechtsanwalt, ihn in diesem Rechtsstreit zu vertreten und zu beantragen, die Klage abzuweisen. Fraglich ist, ob die Anwaltsgebühren in einem derartigen Falle Werbungskosten sind.

A. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

Ein ähnlicher Fall liegt einem Urteil des Reichsfinanzhofs[1] zugrunde: Der Steuerpflichtige hatte dort ein Mietwohngrundstück durch Schwarzkauf erworben und war kostenpflichtig verurteilt worden, es wieder herauszugeben. Er begehrte den Abzug der Prozeßkosten mit der Behauptung, bei dem Rechtsstreit sei nicht nur die Herausgabepflicht hinsichtlich des Grundstücks selbst streitig gewesen, sondern auch die Verpflichtung, über Mieteinnahmen abzurechnen und bezogene Mietzinsen zu erstatten. Das Finanzgericht hatte dieses Vorbringen für unerheblich gehalten.

Der Reichsfinanzhof führte aus, es sei möglich, daß der Streitwert und damit die gesamten Prozeßkosten durch diese weiteren Ansprüche erhöht worden seien. Soweit das der Fall sei, bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang mit Mieteinnahmen, auch wenn es sich um die Erstattung etwa unberechtigt bezogener Mietzinsen handele. Es kämen insoweit Werbungskosten in Betracht, als die Prozeßkosten durch diese Klagansprüche erhöht worden seien. Der Reichsfinanz-

1) U.v.26.9.1934 - VI A 732, 733/34 - StuW 1934 Nr.663

hof verwies die Sache unter anderen zur Prüfung dieser Frage an das Finanzgericht zurück.

Soweit ersichtlich, behandeln die Rechtsprechung im übrigen und das Schrifttum derartige Aufwendungen nicht ausdrücklich.

B. Die Rechtsnatur der Aufwendungen zur Abwehr des Wiederabflusses der Einnahmen

I. Der mit der Aufwendung verfolgte Zweck

Wird zunächst von dem vom Reichsfinanzhof[1)] entschiedenen Falle ausgegangen, dann ergibt sich folgendes: Der Reichsfinanzhof hält hier einen unmittelbaren Zusammenhang mit den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für gegeben, auch soweit es sich um die Erstattung von Mietzinsen handelt. Diese Einnahmen waren jedoch schon zugeflossen, von welchem Zeitpunkt auch immer ausgegangen wird, und damit Teil des Privatvermögens des Steuerpflichtigen geworden. Werbungskosten setzen jedoch voraus, daß die Ausgabe, genauer: die freiwillige Handlung, mit noch nicht zugeflossenen Einnahmen zusammenhängt. Daher können die Aufwendungen nicht schon mit dieser Begründung Werbungskosten sein.

Ausgehend von der hier vertretenen Auffassung über den Werbungskosten-, insbesondere über den Aufwendungs-Begriff, ist zu fragen, welche freiwillige Handlung die Ausgabe veranlaßt hat. Die Kosten eines Rechtsstreits bestehen aus Gerichtskosten und außergerichtlichen Kosten. Die außergerichtlichen Kosten bestehen im wesentlichen aus den Anwaltsgebühren. Diese gehören zu den Ausgaben, durch

---

1) U.v.26.9.1934 - VI A 732, 733/34 - StuW 1934 Nr.663; siehe oben Seite 108

die Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen erfüllt werden, auf die sich die vorliegende Erörterung beschränkt[1]. Die Untersuchung soll sich daher auch an dieser Stelle auf diese Kosten beschränken. Die sonstigen außergerichtlichen Kosten und die Gerichtskosten sollen bewußt außer Betracht bleiben.

Die Zahlung der Anwaltsgebühren wird durch den Abschluß des Geschäftsbesorgungsvertrages mit dem Rechtsanwalt veranlaßt[2]. Fraglich ist, was der Steuerpflichtige mit dieser freiwilligen Handlung erstrebt. Er will mit der Hilfe des Rechtsanwalts den Rechtsstreit gewinnen. Durch das Obsiegen würde er - von der Kostenerstattung abgesehen - jedoch weder Einnahmen, etwa Mietzinsen, erwerben noch deren Erwerb sichern oder erhalten. Vielmehr würde er durch das Obsiegen nur die Gefahr abwehren, daß er die schon zugeflossenen Einnahmen erstatten muß. Er erstrebt, die künftige Erstattung abzuwehren. Die freiwillige Handlung hängt in Wirklichkeit nicht mit künftigen Einnahmen, sondern mit der künftigen Erstattung zusammen.

Es handelt sich also ebenso wie bei den oben im 6. Abschnitt behandelten Aufwendungen um Abwehrkosten. Damit entsteht zunächst die Frage, welche Rechtsnatur diese abzuwehrende Erstattung selbst steuerlich hat.

II. Die Rechtsnatur des Wiederabflusses einer Einnahme

Die Erstattung könnte als Werbungskosten abziehbar sein. Sollte sich dies herausstellen, dann würden die zur ihrer Abwehr aufgewendeten Ausgaben Aufwendungen zur Abwehr des Abflusses von Werbungskosten sein und damit in die oben im 6. Abschnitt erörterte Kategorie von Aufwendungen fallen. Sollte sich jedoch herausstellen, daß die Erstattung

---

1) Siehe oben Seite 46
2) Siehe oben Seite 73f.

etwas anderes als Werbungskosten darstellt, dann würde es sich bei den Abwehrkosten um eine besondere Art von Aufwendungen handeln. Es müßte dann noch untersucht werden, ob sie unter § 9 S.1 EStG subsumiert werden können.

1. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

a) Die Rechtsprechung hat in der Frage, welche Rechtsnatur die Erstattung von Einnahmen hat, mehrfach geschwankt. Der Reichsfinanzhof[1] hatte die Frage zunächst offenlassen können.

In dem schon oben auf Seite 108 erwähnten Urteil, das Kosten eines Rechtsstreits um die Erstattung von Mietzinsen betraf, ging der Reichsfinanzhof[2] auf die Frage, welche Rechtsnatur die Erstattung selbst steuerlich hat, nicht ein, sondern unterstellte anscheinend, daß sie sich steuermindernd auswirkt.

Im Jahre 1933 führte der Reichsfinanzhof[3] aus, die Rückzahlung schon versteuerter Gehaltsvorschüsse führe im Rückzahlungsjahre zu einer beruflichen Ausgabe, die als negatives Einkommen zu berücksichtigen sei.

Dagegen berief er[4] sich im Jahre 1938 auf eine - soweit ersichtlich, nicht veröffentlichte - "jetzt ständige Rechtsprechung", nach der Lohnrückzahlungen Werbungskosten des Jahres des Abflusses seien.

Das Finanzgericht Nürnberg[5] setzte sich sehr gründlich mit dieser Rechtsprechung auseinander. Es führte aus, die Rückzahlung von Rentenbezügen sei keine Aufwendung, da hier keine Leistung f ü r e t w a s[6] vorliege. Sie

---

1) Vorbescheid v.26.11.1930 - VI A 604/30 - RStBl.1931 S.526 (528)
2) U.v.26.9.1934 - VI A 732, 733/34 - StuW 1934 Nr.663
3) U.v.8.11.1933 - VI A 1177/33 - RStBl.1934 S.297 (298)
4) RFH, U.v.31.8.1938 - VI A 549/38 - RStBl.1938 S.980
5) U.v.30.11.1956 - III 222/56 - EFG 1957 S.271 (rechtskräftig)
6) Die beiden Wörter sind auch im veröffentlichten Text gesperrt gedruckt.

stelle nur eine notwendige und vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Erstattung dar. Die Rückzahlung diene auch nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, weil sie nicht zu dem Zwecke erfolgt sei, die Rente zu erhalten, oder anders ausgedrückt: weil sie nicht die Voraussetzung für den Erwerb der Rente gewesen sei. Das Kausalverhältnis sei genau umgekehrt. Die Rückzahlung sei die Folge der Zuerkennung der Rente. Wenn der Reichsfinanzhof Lohnrückzahlungen als Werbungskosten behandelt habe, dann sei dies nur eine Hilfskonstruktion gewesen, die durch den Zweck gerechtfertigt gewesen sei, die Besteuerung den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen.

Der Bundesfinanzhof[1] trat diesen Ausführungen bei, als er die gegen dieses Urteil gerichtete Rechtsbeschwerde zurückwies. Die Rückzahlung sei eine negative Einnahme. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs sei durch die Entwicklung des Lohnsteuerrechts überholt.

Der Bundesfinanzhof[2] führte diese Rechtsprechung in einem weiteren Urteil fort. Er bemerkte dort, die Rückzahlung müsse im Jahre des Wiederabflusses steuerlich berücksichtigt werden. Sie stelle schon begrifflich keine Werbungskosten dar, sondern sei eine negative Einnahme. An welchem Merkmal des Werbungskosten-Begriffs es fehle, erörterte der Bundesfinanzhof nicht.

b) Die Ansichten im Schrifttum sind geteilt. Hartz-Over[3] äußern sich zum rechtlichen Charakter der Rückzahlung nicht abschließend. Görbing[4] hält die Erstattung für eine negative Einnahme, die von dem vereinnahmten Arbeitslohn abzuziehen sei.

---

1) U.v.12.12.1958 - VI 25/57 U - BStBl.1959 III S.96
2) U.v.13.12.1963 - VI 22/61 S - BStBl.1964 III S.184 (185)
3) Stichwort "Rückzahlung von Arbeitslohn"
4) BB 1961 S.92

Judeich[1] meint, es handele sich um Werbungskosten. Im Anschluß daran schreiben Herrmann-Heuer[2], die Rückzahlung früherer Einnahmen diene nicht dem Erwerbe der Einnahmen und bilde daher nach dem Wortlaut des Gesetzes keine Werbungskosten. Der Gesetzeswortlaut sei aber für den Werbungskosten-Begriff nicht maßgeblich. Da die Rückzahlung durch die Einkunftserzielung veranlaßt sei, stelle sie Werbungskosten dar.

Bühler-Paulick[3], Hartmann-Böttcher-Gericke[4] und Littmann[5] wollen die Rückzahlung wie Werbungskosten behandeln. Lademann-Lenski-Brockhoff[6] bezeichnen die Rückzahlung als fiktive Werbungskosten.

2. Die Subsumtion unter § 9 S.1 EStG

Zunächst steht fest, daß die spätere Rückzahlung einer Einnahme den ursprünglichen Zufluß nicht wieder rückwirkend beseitigen kann. Das ist vom Reichsfinanzhof[7] eingehend dargelegt worden. Insoweit besteht Einigkeit. Die Erstattung kann sich nur im Jahre des Wiederabflusses steuerlich auswirken. Mit der Leistung fließen Güter in Geld oder Geldeswert aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ab[8]. Die Erstattung ist daher eine Ausgabe (§ 11 Abs.2 EStG).

§ 9 S.1 EStG setzt weiterhin voraus, daß diese Ausgabe eine Aufwendung ist. Der Begriff der Aufwendung ist enger als der der Ausgabe. Nur eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt ist, mit der der Steuerpflichtige einen bestimmten Erfolg erstrebt, ist eine Aufwendung im Sinne des § 9 S.1 EStG[9]. Es ist also ent-

---

1) BB 1961 S.673
2) EStG § 9 Anm.3
3) EStG § 9 Anm.2 (3)
4) EStG § 9 Anm.2d
5) EStG § 9 Anm.6
6) EStG § 9 Anm.1
7) Vorbescheid vom 26.11.1930 - VI A 604/30 - RStBl.1931 S.526 (527)
8) Siehe oben Seite 27
9) Siehe oben Seite 78

scheidend, welche freiwillige Handlung die Ausgabe, die Erstattung, veranlaßt.

Die Erstattung beruht in der Regel auf einer Leistung ohne rechtlichen Grund. Entweder hat der rechtliche Grund von Anfang an gefehlt (Rechenfehler bei der Berechnung der Leistung, Nichtigkeit des obligatorischen Vertrages kraft Gesetzes oder rückwirkender Anfechtung). Oder der rechtliche Grund ist nachträglich weggefallen, sei es in vollem Umfange durch Rücktritt oder Wandlung (§§ 346, 462, 467 BGB), sei es teilweise durch Minderung (§ 472 BGB). In allen Fällen beruht die Herausgabe des Erlangten auf den §§ 812 ff. BGB oder ähnlichen Vorschriften. Hier ist die Annahme der Leistung ohne rechtfertigenden Grund die freiwillige Handlung, die die spätere Ausgabe veranlaßt.

Die Erstattung einer Leistung kann allerdings auch auf einem Vertrage beruhen, indem sich ein Gläubiger freiwillig verpflichtet, Einnahmen zurückzuzahlen. Die Parteien begründen dann durch Vertrag einen Anspruch auf Rückzahlung der mit rechtlichem Grund erlangten Leistung (§ 305 BGB). Hier ist die Mitwirkung an diesem Vertrage die entscheidende freiwillige Handlung. Will der Steuerpflichtige damit den Schuldner aus einer schwierigen finanziellen Lage befreien, dann kann er erstreben, noch nicht zugeflossene Einnahmen zu erwerben, genauer: ihren Erwerb zu sichern, indem er sonst die Einkunftsquelle und damit künftige Einnahmen verlieren würde. Hier können in der Tat Aufwendungen und Werbungskosten gegeben sein. Dies ist aber ein Sonderfall, der hier nicht weiter untersucht werden soll.

Im Regelfalle der Erstattung aufgrund gesetzlicher Verpflichtung ist es fraglich, ob der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung, der Annahme der Leistung, erstrebt, einen bestimmten Erfolg zu erreichen, insbesondere eine noch nicht zugeflossene Einnahme zu erwerben. Die

Annahme der Leistung steht logisch schon hinter den Handlungen, mit denen der Steuerpflichtige den Erwerb von Einnahmen erstrebt. Es sind keine noch nicht zugeflossenen Einnahmen mehr. Wie das Finanzgericht Nürnberg[1] zutreffend ausführt, ist in diesem Falle keine Aufwendung gegeben. Es fehlt der subjektive finale Zusammenhang der freiwilligen Handlung mit noch nicht zugeflossenen Einnahmen. Die Annahme der Leistung hat keine Zweckrichtung mehr. Vielmehr führt nur eine rein kausale Kette von der Annahme der Leistung zu der späteren Ausgabe, ohne daß gleichzeitig ein finaler Zusammenhang oder - wie es das Finanzgericht Nürnberg ausdrückt - eine Leistung f ü r e t w a s gegeben ist. Es zeigt sich an dieser Stelle, daß die oben für den Bereich von Ausgaben aufgrund gegenseitiger Verträge gewonnene Auffassung über den Aufwendungs-Begriff auch auf diese Ausgabe angewendet werden kann, die nicht auf einem gegenseitigen Vertrage, sondern auf Gesetz beruht. Die Erstattung oder Rückzahlung ist zwar eine Ausgabe im Sinne des § 11 Abs.2 EStG, sie ist jedoch keine Aufwendung im Sinne des § 9 S.1 EStG.

Wenn Herrmann-Heuer[2] und Judeich[3] es hier - wie allgemein bei der Auslegung des § 9 S.1 EStG[4] - für ausreichend halten, daß die Einnahmen oder die Erzielung der Einnahmen die Ausgaben veranlassen, ohne daß sie gleichzeitig einen finalen Zusammenhang fordern, dann prägt sich auch an dieser Stelle ihre Ansicht über den Werbungskosten-Begriff in folgerichtiger Durchführung aus. Dieser Ansicht kann aber nicht gefolgt werden. Sie halten zu Unrecht den Gesetzeswortlaut für unerheblich und setzen Aufwendung und Ausgabe miteinander gleich.

---

1) U.v.30.11.1956 - III 222/56 - EFG 1957 S.271 (rechtskräftig)
2) EStG § 9 Anm.3
3) BB 1961 S.673
4) Siehe oben Seite 36

Es bleibt daher festzuhalten, daß Rückzahlungen oder Erstattungen von Gütern in Geld oder Geldeswert, die dem Vermögen des Steuerpflichtigen zugeflossen sind, keine Werbungskosten sind, weil sie keine Aufwendungen im Sinne des § 9 S.1 EStG sind.

3. Der Wiederabfluß einer Einnahme als negative Einnahme

Damit fragt es sich, was die Erstattung sonst ist. Wie schon oben auf Seite 113 ausgeführt worden ist, beseitigt der Wiederabfluß den ursprünglichen Zufluß nicht wieder rückwirkend. Da er eine Ausgabe im Sinne des § 11 Abs.2 EStG ist, muß er im Jahre der Leistung steuerlich berücksichtigt werden.

a) Der Bundesfinanzhof[1] und teilweise das Schrifttum[1] meinen, es liege hier eine negative Einnahme vor. Dieser Begriff ist allerdings im Gesetz selbst nicht vorgesehen. Es kann sich daher nur um eine Rechtsfigur handeln, die in entsprechender Anwendung aus der Systematik des Einkommensteuergesetzes gebildet worden ist, um die hier vorhandene Gesetzeslücke auszufüllen. Die Erstattung als negative Einnahme anzusehen, ist anscheinend die einzige Möglichkeit, den Abfluß der Ausgabe steuerlich zu berücksichtigen, wie es die Gerechtigkeit gebietet.

Oben auf Seite 99 ist ausgeführt worden, daß der Wiederzufluß von Werbungskosten eine Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 EStG und keine negativen Werbungskosten darstellt. Fraglich ist, ob darin ein Widerspruch liegt, daß der Wiederzufluß von Werbungskosten eine Einnahme ist, der Wiederabfluß einer Einnahme dagegen keine Werbungskosten, sondern eine negative Einnahme. Es scheint folgerichtig zu sein, daß der Wiederabfluß einer Einnahme Werbungskosten darstellen muß. Das Gesetz hat jedoch in seiner Systematik

---

1) Siehe oben Seite 112 Fußnoten 1 bis 4

die Einnahmen von der Einkunftsart her abgeleitet (§ 8 Abs.1 EStG: Einnahmen sind Güter, die ... im Rahmen der Einkunftsart zufließen) und dann die Werbungskosten wieder von den Einnahmen (§ 9 S.1 EStG: Aufwendungen zur Erwerbung ... der Einnahmen). Die Einnahmen sind daher begrifflich weiter gefaßt als die Aufwendungen im Sinne des § 9 S.1 EStG. Zwar sind Ausgaben die Umkehrung der Einnahmen im Sinne des § 11 Abs.1 EStG[1]; jedoch sind weder Aufwendungen noch Werbungskosten die bloße Umkehrung der Einnahmen im Sinne des §8 Abs.1 EStG, wie oben im einzelnen entwickelt worden ist. Aus diesem Unterschied erklärt sich der verschiedene Charakter der Rückflüsse. Die Erstattung einer Einnahme ist daher eine negative Einnahme.

b) Die negative Einnahme wirkt sich im Jahre der Leistung (§ 11 Abs.2 EStG) in der Weise zugunsten des Steuerpflichtigen aus, daß sie in der Einnahmeüberschußrechnung in gleicher Weise wie Werbungskosten von den positiven Einnahmen abgezogen wird und damit das Ergebnis aus der Einkunftsquelle mindert.

Es ist dagegen nach strengem Recht nicht möglich, die Erstattung schon im Jahre des ursprünglichen Zuflusses der positiven Einnahme zu berücksichtigen. Das kann aufgrund der Progression des Einkommensteuertarifs und aufgrund des Umstandes, daß nicht ausgeglichene Verluste im allgemeinen nicht vorgetragen werden dürfen, zu erheblichen Härten führen. Es kommt hier nur eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht. Nach § 131 Abs.1 S.3 AO kann bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, daß einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden. Die Erstattung einer

---

1) Siehe oben Seite 27

Einnahme ist als negative Einnahme eine steuermindernde Besteuerungsgrundlage. Indem sie aufgrund des § 131 AO schon im Jahre des ursprünglichen Zuflusses berücksichtigt wird, können Härten vermieden werden. Der ursprüngliche Zufluß wird damit rückwirkend neutralisiert.

c) Daß der Wiederabfluß einer Einnahme eine negative Einnahme ist, ist eindeutig in den Fällen, in denen die ursprüngliche Einnahme objektiv steuerpflichtig war und dementsprechend zutreffend in der Einnahmeüberschußrechnung hinzugerechnet worden ist. Demgegenüber ist es unerheblich, ob sie sich tatsächlich steuererhöhend ausgewirkt hat.

Umgekehrt ist es ebenso eindeutig, wenn ein Gut wiederabfließt, das objektiv nicht steuerpflichtig war und dementsprechend in der Einnahmeüberschußrechnung nicht hinzugerechnet worden ist. Der Wiederabfluß kann hier nicht eine negative Einnahme sein.

Zweifel bestehen jedoch in folgenden Fällen:

aa) Die ursprüngliche Einnahme war objektiv steuerpflichtig, jedoch in der Einnahmeüberschußrechnung nicht hinzugerechnet worden, sei es aufgrund einer Täuschung oder eines Irrtums des Steuerpflichtigen, sei es aufgrund eines Irrtums der Finanzbehörden und der -gerichte.

bb) Die ursprüngliche Einnahme war objektiv nicht steuerpflichtig, jedoch aufgrund eines Irrtums des Steuerpflichtigen und/oder der Finanzbehörden und der -gerichte bei der Ermittlung der Einkünfte hinzugerechnet worden.

cc) Das Gesetz ist zwischen dem Jahre des Zuflusses und dem Jahre des Wiederabflusses geändert worden. Die Einnahme war ursprünglich steuerfrei, würde jedoch im Jahre des Wiederabflusses steuerpflichtig sein, und umgekehrt.

In diesen Fällen entstehen ähnliche Rechtsfragen wie bei dem Wiederzufluß von Werbungskosten[1]. Sie können hier nur angedeutet, aber nicht näher untersucht werden.

Zusammenfassend ist darauf festzuhalten:

Der Wiederabfluß einer Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 EStG stellt keine Werbungskosten dar, sondern ist eine negative Einnahme des Jahres der Leistung (§ 11 Abs.2 EStG).

III. Die Subsumtion der Aufwendungen zur Abwehr des Wiederabflusses der Einnahmen unter § 9 S.1 EStG

Es hat sich herausgestellt, daß der Wiederabfluß einer Einnahme keine Werbungskosten darstellt. Damit entfällt die Möglichkeit, die zu ihrer Abwehr gemachten Aufwendungen unter die Aufwendungen zur Abwehr von Werbungskosten einzureihen, die oben im 6. Abschnitt behandelt und in entsprechender Anwendung des § 9 S.1 EStG als Werbungskosten angesehen worden sind. Vielmehr bilden die hier erörterten Aufwendungen zur Abwehr negativer Einnahmen eine eigene Gruppe von Aufwendungen, bei denen noch zu untersuchen ist, ob § 9 S.1 EStG gleichwohl auf sie angewendet werden kann.

1. Das Verhältnis zu den Aufwendungen zum Erwerbe der Einnahmen

Ohne es zu bemerken und ohne den maßgeblichen Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen für erheblich zu halten (und zu ermitteln), lassen die Verwaltungspraxis, die Rechtsprechung[2] und das Schrifttum[3] ständig den Abzug von Aufwendungen zu, mit denen der Steuerpflichtige erstrebt,

---

1) Siehe oben Seite 100
2) BFH, U.v.4.8.1961 - VI 162/59 U - StRK EStG § 9 R.146; U.v.9.8.1963 - VI 49/62 U - BStBl.1963 III S.502; in beiden Fällen waren den Steuerpflichtigen vermutlich ihre Bezüge schon zugeflossen.
3) Bühler-Paulick, EStG § 9 Anm.5

den Abfluß negativer Einnahmen abzuwehren.

Droht zum Beispiel in einem vermieteten Hause ein Mangel zu entstehen und schließt der steuerpflichtige Grundstückseigentümer mit einem Handwerker einen Werkvertrag über die Beseitigung des Mangels, dann stellt die Zahlung des Werklohns nach einhelliger Ansicht Werbungskosten dar. Haben die Mieter im Zeitpunkt der freiwilligen Handlung, der Mitwirkung am Abschluß des Werkvertrages, den Mietzins noch nicht gezahlt, dann erstrebt der Steuerpflichtige in der Tat, durch die Mitwirkung am Vertragsschluß noch nicht zugeflossene Einnahmen aus Vermietung zu erwerben - genauer: ihren Erwerb zu erhalten[1].

Ist der Mietzins dagegen im Zeitpunkt der freiwilligen Handlung schon im voraus bezahlt, dann kann der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung nicht mehr den Zweck verfolgen, diese Einnahmen zu erwerben oder ihren Erwerb zu erhalten, da sie ihm schon zugeflossen sind. Würde der Mangel akut entstehen, dann würde der Anspruch auf Entrichtung des Mietzinses gemindert sein oder fortfallen (§ 537 Abs.1 BGB). Da der Mieter den Mietzins schon im voraus entrichtet hat, würde er einen Anspruch auf Rückzahlung nach den §§ 812 ff. BGB erlangen. Der Steuerpflichtige will dann mit dem Abschluß des Werkvertrages diesen Rückzahlungsanspruch und damit die drohende Rückzahlung -also eine negative Einnahme - abwehren.

In der Tat hängt es allein vom Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen im Verhältnis zum Zeitpunkt der freiwilligen Handlung ab, ob der Steuerpflichtige ihren Erwerb = Zufluß herbeiführen oder ihren Wiederabfluß abwehren will. Liegt die freiwillige Handlung, die die Ausgabe veranlaßt, zeitlich vor dem Zufluß der Einnahme, dann handelt es es sich um Erwerbungskosten (unter Umständen um Siche-

---

1) Siehe oben Seiten 86 bis 88

rungs- oder um Erhaltungskosten). Liegt die freiwillige Handlung zeitlich nach dem Zufluß der Einnahme, dann wandeln sich dieselben Aufwendungen in Aufwendungen zur Abwehr negativer Einnahmen um. Hieraus ergibt sich schon der enge Zusammenhang mit den Erwerbungskosten.

2. Das Verhältnis zu den Aufwendungen zur Abwehr von Ausgaben, die Werbungskosten sein würden

Zugleich besteht ein enger Zusammenhang mit den Aufwendungen zur Abwehr von Ausgaben, die Werbungskosten sein würden.

Oft hat der Vertragspartner des Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, ob er die Rückzahlung seiner Leistung - nach den §§ 325, 326 BGB, durch Rücktritt, Wandlung oder Minderung - oder Schadensersatz - wegen Nichterfüllung, Verzuges oder positiver Vertragsverletzung - verlangen will.

Oben auf Seite 120 war der Beispielsfall gebildet worden, daß in einem vermieteten Hause ein Mangel zu entstehen droht. Entsteht dieser Mangel akut, dann ist der Anspruch auf Entrichtung des Mietzinses kraft Gesetzes aufgehoben oder gemindert (§ 537 Abs.1 BGB). Ist der Mietzins im voraus entrichtet, dann muß der steuerpflichtige Grundstückseigentümer ihn insoweit erstatten (§§ 812 ff. BGB). Die Erstattung ist eine negative Einnahme.

Wenn der steuerpflichtige Grundstückseigentümer die Entstehung des Mangels zu vertreten hat oder mit der Beseitigung des Mangels in Verzug gerät, hat der Mieter das Wahlrecht, stattdessen Schadensersatz wegen Nichterfüllung zu verlangen (§ 538 Abs.1 BGB). Die Schadensersatzzahlung ist als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar.

Wenn der Steuerpflichtige etwa den Mangel beseitigt, womit er schon in Verzug geraten war, dann kann er erstreben, eine negative Einnahme abzuwehren; er kann auch erstreben,

eine Ausgabe abzuwehren, die Werbungskosten sein würde; er kann auch beide Zwecke gleichzeitig verfolgen.

Dieser enge Zusammenhang besteht nicht nur in dem hier gebildeten Beispielsfalle, sondern auch in anderen Fällen, in denen ein Gläubiger ein Wahlrecht hat.

3. Die entsprechende Anwendung des § 9 S.1 EStG

Wie die Aufwendungen zur Abwehr von Werbungskosten fallen auch die Aufwendungen zur Abwehr negativer Einnahmen nicht unter den Wortlaut des § 9 S.1 EStG. Auch hier hängt die Ausgabe - genauer: die freiwillige Handlung - nicht mit noch nicht zugeflossenen Einnahmen, sondern mit noch nicht abgeflossenen Ausgaben zusammen. Die Besonderheit der hier erörterten Aufwendungen zur Abwehr negativer Einnahmen gegenüber den oben im 6. Abschnitt behandelten Abwehrkosten besteht darin, daß hier nicht Werbungskosten, sondern negative Einnahmen abgewehrt werden sollen. Diese sind nur aufgrund einer Lückenfüllung bei der Ermittlung des Ergebnisses aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu berücksichtigen. Auch eine ausweitende Auslegung des § 9 S.1 EStG scheidet aus.

Es kommt daher nur eine entsprechende Anwendung des § 9 S.1 EStG in Betracht. Auch hier sind dieselben Argumente anwendbar, die schon oben im 6. Abschnitt erörtert worden sind. Als gemeinsamer Grundgedanke war dort herausgestellt worden, daß Werbungskosten Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften sind. Dabei war die Frage, ob dieser Grundgedanke noch schärfer gefaßt werden muß, zunächst bewußt offengelassen worden. Sie kann auch hier noch dahingestellt bleiben. Denn die Aufwendungen zur Abwehr negativer Einnahmen fallen schon unter den Oberbegriff "Erzielung von Einkünften".

Der erstrebte Erfolg hat steuerlich dieselbe Wirkung, ob eine positive Einnahme von 100 DM erworben wird - wie bei

den Erwerbungskosten -, ob der Abfluß von 100 DM, die Werbungskosten sein würden, abgewehrt wird - wie bei den Aufwendungen zur Abwehr von Werbungskosten -, oder ob der Wiederabfluß einer Einnahme von 100 DM abgewehrt wird - wie bei den Aufwendungen zur Abwehr negativer Einnahmen. In allen Fällen erhöht sich der Einnahme- oder sinkt der Werbungskostenüberschuß aus der Einkunftsquelle um 100 DM. Bei allen Handlungen, die die Ausgaben veranlassen, erstrebt der Steuerpflichtige, einen möglichst hohen Einnahme- oder möglichst niedrigen Werbungskostenüberschuß zu erzielen. Stets erstrebt er, die Einkünfte positiv zu beeinflussen und möglichst hohe Einkünfte zu erzielen. Mit dieser gleichen Interessenlage im Verhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Steuergläubiger ist es gerechtfertigt, den Abzug der durch diese freiwilligen Handlungen veranlaßten Ausgaben als Werbungskosten zuzulassen, indem § 9 S.1 EStG entsprechend angewendet wird.

Es ergibt sich hiernach folgendes Teilergebnis:

Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt (Aufwendungen), den Wiederabfluß von Einnahmen oder den Abfluß negativer Einnahmen abzuwehren, sind in entsprechender Anwendung des § 9 S.1 EStG Werbungskosten.

8. Abschnitt: Zusammenfassung; Ausweitung und Einschränkung des Werbungskosten-Begriffs

A. Zusammenfassung der bisherigen Teilergebnisse

Bis hierher haben sich bei der Erörterung des § 9 S.1 EStG folgende Teilergebnisse herausgestellt, die hier zusammengefaßt werden sollen:

1. Aufwendungen in § 9 S.1 EStG sind stets Ausgaben im Sinne des § 11 Abs.2 EStG. Ausgaben sind Güter in Geld oder Geldeswert, die aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen und in irgendeiner Weise bei der Ermittlung der Einkommensteuer abzuziehen sind.

2. Die Aufwendungs-Begriffe im bürgerlichen Recht und in § 9 S.1 EStG sind identisch. Eine Aufwendung besteht aus drei Elementen,

a) aus der Ausgabe;
b) aus der freiwilligen Handlung;
c) aus einem bestimmten Erfolge.

Zwischen der freiwilligen Handlung und der Ausgabe besteht ein subjektiver kausaler Zusammenhang, eine Veranlassung. Zwischen der freiwilligen Handlung und dem Erfolge besteht ein subjektiver finaler Zusammenhang, ein Mittel-Zweck-Verhältnis. Der Steuerpflichtige muß erstreben, den Erfolg mit der freiwilligen Handlung zu erreichen. Eine Aufwendung ist eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird, mit der der Steuerpflichtige einen bestimmten Erfolg erstrebt. Diese Feststellung ist allerdings auf die Art von Ausgaben beschränkt, durch die Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen erfüllt werden. Ob diese Begriffsbestimmung auch für andere Arten von Ausgaben gilt, bleibt bewußt offen.

3. Die Einnahmen dürfen im Zeitpunkt der freiwilligen Handlung noch nicht zugeflossen sein. Sie müssen hinsichtlich der Einkunftsquelle bestimmt sein.

4. Es kommen bei den Werbungskosten folgende Zwecke in Betracht, die der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung verfolgt:

a) eine noch nicht zugeflossene Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben;
b) den Erwerb einer noch nicht zugeflossenen Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu sichern;
c) den Erwerb einer noch nicht zugeflossenen Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erhalten;
d) abgeflossene Werbungskosten wiederzuerwerben;
e) den Abfluß von Ausgaben abzuwehren, die Werbungskosten sein würden;
f) den Wiederabfluß von Einnahmen = den Abfluß negativer Einnahmen abzuwehren.

5. Die verschiedenen Zwecksetzungen stehen nicht unabhängig nebeneinander. Vielmehr sind die unter b) bis d) angegebenen Zwecke Unterfälle von a). In allen diesen Fällen geht es um den Erwerb einer noch nicht zugeflossenen Einnahme.

Die Zwecksetzungen zu a) bis d) werden vom Gesetzeswortlaut umfaßt. Auf die Zwecksetzungen zu e) und f) ist § 9 S.1 EStG entsprechend anzuwenden.

6. Hiernach lassen sich die bisherigen Erörterungen in folgendes Zwischenergebnis zusammenfassen:

Werbungskosten sind Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt,

a) eine noch nicht zugeflossene Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben;
b) den Abfluß einer Ausgabe abzuwehren, die Werbungskosten sein würde;
c) den Wiederabfluß einer Einnahme abzuwehren.

B. Der Oberbegriff der Werbungskostenarten

Fraglich ist, ob es möglich ist, alle drei Werbungskostenarten unter einen Oberbegriff zu bringen. Einige neuere Vorschriften kennzeichnen Werbungskosten als Ausgaben oder Aufwendungen, die mit Einkünften und nicht nur mit Einnahmen "zusammenhängen", wovon der Wortlaut des § 9 S.1 EStG ausgeht. Der Bundesfinanzhof[1] hat Werbungskosten und Betriebsausgaben gemeinsam als Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften gekennzeichnet. Von diesem Standpunkt aus müßten Werbungskosten als Aufwendungen zur Erzielung von Überschußeinkünften bestimmt werden. Es muß daher untersucht werden, was alles die Erzielung von Überschußeinkünften beeinflußt.

Das Gesetz kennzeichnet diese Einkünfte als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs.4 Nr.2 EStG). Das Gesetz ist jedoch insofern ungenau, als nicht alle Quellen einer Einkunftsart gemeinsam betrachtet werden. Vielmehr werden zunächst die Ergebnisse jeder einzelnen Quelle ermittelt und diese danach zusammengerechnet oder ausgeglichen[2]. Das Ergebnis einer einzelnen Einkunftsquelle besteht aus originären Einnahmen und Werbungskosten. Außerdem wird die Höhe des Ergebnisses noch durch Rückflüsse von Einnahmen und Rückflüsse von Werbungskosten beeinflußt. Rückflüsse von Werbungskosten sind Einnahmen im Sinne des § 8 Abs.1 EStG; Rückflüsse von Einnahmen sind keine Werbungskosten, sondern negative Einnahmen, die in gleicher Weise wie Werbungskosten abzuziehen sind. Das Ergebnis einer bestimmten Einkunftsquelle ist also wie folgt zu ermitteln:

---

1) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64); U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194)
2) Siehe oben Seite 40

Einnahmen		
originäre Einnahmen	a DM	
Rückflüsse von Werbungskosten	b DM	c DM
./. Ausgaben		
Werbungskosten	d DM	
+ negative Einnahmen	e DM	f DM
Ergebnis		g DM

Durch andere Vorgänge kann das Ergebnis aus einer bestimmten Einkunftsquelle nicht beeinflußt werden. Diese vier Arten von Einnahmen und Ausgaben bilden ein geschlossenes System, das nicht mehr erweitert werden kann.

Werbungskosten sind alle Aufwendungen, mit denen der Steuerpflichtige erstrebt, den Zufluß von Einnahmen - originären Einnahmen oder Rückflüssen von Werbungskosten - herbeizuführen. Der Steuerpflichtige erstrebt, die Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsquelle - und zwar nach oben - zu beeinflussen. Hierin liegt der Zweck der Maximierung der Einnahmen.

Werbungskosten sind weiterhin Aufwendungen, mit denen der Steuerpflichtige erstrebt, den Abfluß von Ausgaben - Werbungskosten oder negativen Einnahmen - abzuwehren. Der Steuerpflichtige erstrebt, die bei einer einzelnen Quelle abzuziehenden Ausgaben - und zwar nach unten - zu beeinflussen. Hierin liegt der Zweck der Minimierung der Ausgaben.

Die Zwecke "Maximierung der Einnahmen" und "Minimierung der Ausgaben" lassen sich unter den Oberbegriff "Maximierung des Ergebnisses" oder "Erzielung eines möglichst hohen Ergebnisses aus einer bestimmten Einkunftsquelle" zusammenfassen. Wenn der Bundesfinanzhof die Werbungskosten als Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften bezeichnet, dann ist das zwar nicht unrichtig, aber ungenau.

Die Werbungskosten beziehen sich nicht auf die Einkünfte, sondern auf das Ergebnis einer bestimmten Einkunftsquelle innerhalb der Einkunftsart. Insofern kann die Begriffsbestimmung schärfer gefaßt werden. Werbungskosten scheinen danach Ausgaben zu sein, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, ein möglichst hohes Ergebnis aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erzielen.

Dieses Ergebnis der Untersuchung muß nun noch nach zwei Richtungen hin überprüft werden: Die Begriffsbestimmung könnte zu eng oder zu weit sein.

C. Die Ausweitung des Werbungskosten-Begriffs

Fraglich ist die systematische Stellung des § 9 S.3 Nr.1 bis 6 EStG. Diese Vorschrift könnte eine Aufzählung von Posten enthalten, die schon unter § 9 S.1 EStG fallen. Es könnte sich dabei aber auch um eine Ausweitung des allgemeinen Werbungskosten-Begriffs handeln.

Schon aus dem Satzanfang "Werbungskosten sind auch" ergibt sich, daß der Gesetzgeber den allgemeinen Werbungskosten-Begriff ausweiten wollte. Wenn es sich nur um eine deklaratorische Aufzählung handeln würde, dann würde der Satz nicht durch das Wort "auch", sondern durch "insbesondere" eingeleitet worden sein. § 9 S.3 EStG ist rechtsbegründend und weitet § 9 S.1 EStG aus[1].

Es könnten allerdings in § 9 S.3 Posten aufgeführt sein, die schon unter § 9 S.1 EStG fallen. Der Gesetzgeber wird zu prüfen haben, ob es angezeigt ist, diese Posten zu streichen, ohne daß sich damit das materielle Recht ändert. Diese Frage braucht aber hier nicht näher erörtert zu werden.

---

1) Herrmann-Heuer, EStG § 9 Anm.15;
Littmann, EStG § 9 Anm.12;
diese Ansicht ist auch aus BFH, U.v.15.11.1957 - VI 79/55 U - BStBl.1958 III S.103 (104) mittelbar zu entnehmen.

Anhaltspunkte dafür, daß die hier gewonnene Begriffsbestimmung der Werbungskosten noch in anderer Hinsicht zu eng sein könnte und ausgeweitet werden muß, sind nicht ersichtlich.

D. Die Einschränkung des Werbungskosten-Begriffs

Dagegen könnte die Begriffsbestimmung in zweierlei Hinsicht zu weit sein. Einmal müssen die abziehbaren Werbungskosten von der Vermögenssphäre abgegrenzt werden. Außerdem ist das gesetzliche Verhältnis der §§ 9 und 12 EStG zueinander zu untersuchen. § 12 könnte § 9 EStG einschränken.

I. Die Abgrenzung der Werbungskosten von der Vermögenssphäre

Eines der schwierigsten Probleme des Werbungskosten-Begriffs ist die Abgrenzung von der Vermögenssphäre, die insbesondere bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung eine große Bedeutung hat. Weil diese Frage jedoch für die Behandlung der Steuerberatungskosten unerheblich ist, kann ein Lösungsversuch hier nur skizzenhaft der Vollständigkeit der Untersuchungen über den Werbungskosten-Begriff halber angedeutet werden.

In der Gesetzgebung, in der Rechtsprechung und im Schrifttum wird versucht, danach abzugrenzen, ob der Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen unmittelbar oder mittelbar ist. Zweifel gegen die Richtigkeit dieser Abgrenzung ergeben sich schon aus den Widersprüchen, die zum Teil zwischen den verschiedenen Ansichten, insbesondere einigen Entscheidungen, bestehen. Oben[1)] wurde erörtert,

---

1) Siehe oben Seiten 78f.

daß zwischen den Ausgaben und den Einnahmen ein finaler und ein kausaler Zusammenhang gegeben sein müssen. Zwischen den Ausgaben und den Einnahmen besteht also stets nur ein Zusammenhang, der durch die freiwillige Handlung "vermittelt" wird.
Auch zwischen der freiwilligen Handlung und den Einnahmen ist nicht stets ein unmittelbarer Zusammenhang gegeben, wie sich aus dem Beispiel des Erhaltungsaufwands bei Gebäuden[1)] ergibt. Vielmehr beziehen sich bei dem Erhaltungsaufwand die Aufwendungen gerade auf einen Gegenstand des Vermögens. Der Erwerb - genauer: die Erhaltung des Erwerbs - der Einnahmen ist erst die mittelbare Folgewirkung aufgrund des § 537 BGB. Die Abgrenzung nach der Unmittelbarkeit kann daher in dieser Allgemeinheit nicht richtig sein.

Es erscheint vielmehr geboten, die Frage von zwei Gesichtspunkten aus neu zu untersuchen: einmal von der Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen her - denn an dieser Stelle muß die Abgrenzung liegen, weil sie bei dem kausalen Zusammenhang nicht gegeben sein kann -, außerdem von der Bedeutung des § 9 S.3 Nr.6 EStG her. Diese Vorschrift verweist auf § 7 EStG. Es fällt auf, daß in § 7 Abs.1 EStG von der Nutzung oder Verwendung eines Wirtschaftsgutes "zur Erzielung von Einkünften" die Rede ist. Das ist dieselbe - allerdings etwas ungenau formulierte - Zwecksetzung, die als Oberbegriff die Werbungskosten kennzeichnet, wie oben auf Seite 127f. entwickelt worden ist. Gemeint ist auch in § 7 EStG nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die Erzielung eines möglichst hohen Ergebnisses aus einer einzelnen Quelle.

---

1) Siehe oben Seiten 86 bis 88

§ 9 S.3 Nr.6 EStG könnte eine doppelte Bedeutung haben. In den Folgejahren, in denen nur eine Abnutzung, aber keine Ausgabe gegeben ist, weitet § 9 S.3 Nr.6 den allgemeinen Werbungskosten-Begriff aus, wie schon oben auf Seite 29 angedeutet worden ist. Dagegen könnte sich in dem Jahre, in dem der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 7 EStG anschafft und dafür Güter, meist in Geld, leistet (§ 11 Abs.2 EStG), aus § 9 S.3 Nr.6 mittelbar eine Einschränkung des § 9 S.1 ergeben. Wie Herrmann-Heuer[1] zutreffend schreiben, wären die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß über mehr als ein Jahr erstreckt, ohne § 9 S.3 Nr.6 EStG im Jahre der Anschaffung oder Herstellung voll als Werbungskosten abziehbar. Denn es handelt sich auch dabei um Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung - zum Beispiel den Abschluß des Kaufvertrages - veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, ein möglichst hohes Ergebnis zu erzielen. Es ist also notwendig, die Bestimmung des Begriffs der Werbungskosten hier einzuschränken.

Zugleich fällt hier eine Parallele zum Betriebsausgaben-Begriff des § 4 Abs.4 EStG auf. Dort werden Betriebsausgaben im weiteren Sinne und Betriebsausgaben im engeren Sinne unterschieden[2]. Nur die Betriebsausgaben im engeren Sinne sind sofort abziehbar. Die Betriebsausgaben im weiteren Sinne umfassen auch die Anschaffungs- und die Herstellungskosten im Sinne des § 6 EStG. Diese sind aktivierungspflichtig und fallen nicht unter § 4 Abs.4. Entsprechend könnten in § 9 S.1 Werbungskosten im weiteren Sinne und Werbungskosten im engeren Sinne, die sofort abziehbar sind, unterschieden werden.

---

1) EStG § 9 Anm.34
2) Herrmann-Heuer, EStG § 4 Anm.49;
Littmann, EStG §§ 4,5 Anm.423;
derselbe Gedanke in:
BFH, U.v.15.6.1954 - I 175/53 U - BStBl.1954 III S.223 (224)

Von der hier vertretenen Auffassung über den Werbungskosten-Begriff aus muß der Inhalt der Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen Ausgangspunkt sein. Erstrebt der Steuerpflichtige zum Beispiel mit dem Abschluß eines Kaufvertrages - also einer freiwilligen Handlung -, Bauland zu erwerben, um es unbebaut nach 3 Jahren mit Gewinn wieder zu veräußern, ohne es in der Zwischenzeit vermieten oder selbst nutzen zu wollen, dann fehlt es schon an der Zweckvorstellung, Einnahmen zu erwerben, so daß schon aus diesem Grunde Werbungskosten ausscheiden. Derartige Fälle bieten keine Schwierigkeiten.

Schwierig kann es dagegen sein, wenn der Steuerpflichtige mit einer freiwilligen Handlung den Zweck verfolgt, ein möglichst hohes Ergebnis zu erzielen. Hier ist nicht entschiedend, ob der Steuerpflichtige diesen Erfolg unmittelbar erstrebt. Vielmehr scheint eine besondere Art des mittelbaren Zusammenhangs entscheidend zu sein, nämlich die Möglichkeit, daß sich zwischen die freiwillige Handlung und die erstrebte Erzielung des Ergebnisses nach der Vorstellung des Steuerpflichtigen der Erwerb eines Wirtschaftsgutes schieben soll, dessen Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Der Steuerpflichtige verfolgt mit einer freiwilligen Handlung den Zweck, ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 7 EStG anzuschaffen oder herzustellen. Dies erstrebt er zu dem Zwecke, es zu nutzen oder zu verwenden. Mit der Nutzung oder Verwendung will er Einnahmen erwerben oder abziehbare Ausgaben abwehren, also ein möglichst hohes Ergebnis aus einer bestimmten Quelle erzielen. Dies ist sein Endzweck.
Es lassen sich diesbezüglich folgende Fallgruppen bilden:

1. Um diesen Endzweck zu erzielen, erstrebt er ein Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen, dessen Nutzung oder Verwendung sich erfahrungsgemäß auf weniger als ein Jahr erstreckt. Hier sind die Voraussetzungen der §§ 9 S.3 Nr.6, 7 Abs.1 EStG nicht gegeben. (Daher) ist die Aus-

gabe, die durch die freiwillige Handlung veranlaßt wird, sofort als Werbungskosten abziehbar.

2. Der Steuerpflichtige erstrebt, ein Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen, dessen Nutzung oder Verwendung sich erfahrungsgemäß auf mehr als ein Jahr erstreckt. Hier sind die Voraussetzungen der §§ 9 S.3 Nr.6, 7 Abs.1 EStG gegeben. Ein sofortiger Abzug als Werbungskosten kommt (daher) nicht in Betracht. Die durch die freiwillige Handlung veranlaßten Ausgaben können nur durch Absetzung für Abnutzung berücksichtigt werden.

3. Der Steuerpflichtige erstrebt, ein Wirtschaftsgut anzuschaffen oder herzustellen, das sich überhaupt nicht abnutzt, zum Beispiel Grund und Boden oder ein Wertpapier.

Wenn die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes sehr lang ist, kann nur ein entsprechend niedriger Anteil für Abnutzung abgesetzt werden. Wenn die Abnutzung die Grenze von 0 erreicht, wenn also die Nutzungsdauer unendlich ist und eine Abnutzung und ein dadurch bedingter Wertverlust bei einem Wirtschaftsgut nicht eintritt, dann können die durch die freiwillige Handlung veranlaßten Ausgaben erst recht nicht als Werbungskosten nach § 9 S.1 EStG abgesetzt werden. Das ergibt sich durch argumentum a maiore ad minus aus § 9 S.3 Nr.6 EStG.

Zwischen diesen systematisch einwandfrei zu trennenden Fällen kann es eine Fülle von Überschneidungen geben, in denen der Steuerpflichtige mit einer einzigen freiwilligen Handlung zugleich mehrere Zwecke erstreben kann. Ein gutes Beispiel dafür sind die Zinsen eines Darlehens zur Anschaffung von Aktien. Hier erstrebt der Steuerpflichtige zugleich, steuerpflichtige Einnahmen zu erwerben und einen Kursgewinn zu erzielen, der nicht unter den Einkommens-

Begriff des § 2 EStG fällt (von § 23 EStG abgesehen)[1]. Auf diese Frage wird unten[2] noch zurückzukommen sein. Hier kann sie nicht näher erörtert werden.

Es scheint hiernach erforderlich zu sein, den allgemeinen Werbungskosten-Begriff in folgender Richtung einzuschränken: Soll nach der Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen vor der Erzielung eines möglichst hohen Ergebnisses aus einer bestimmten Einkunftsquelle ein Wirtschaftsgut erworben werden, das sich nicht abnutzt oder dessen Nutzung oder Verwendung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, dann sind keine Werbungskosten gegeben. § 9 S.3 Nr.6 EStG bleibt unberührt.

II. Die Abgrenzung der Werbungskosten von den nicht abziehbaren Ausgaben nach § 12 Nr.3 EStG

Nachdem der Sinn des § 9 S.1 EStG in dem hier interessierenden Umfang in groben Umrissen klargestellt worden ist, muß das Verhältnis der §§ 9 S.1 und 12 EStG zueinander bestimmt werden. Von dieser Frage hängt es ab, mit welcher Norm bei der Prüfung der Behandlung der Steuerberatungskosten begonnen werden muß, wie oben auf Seite 20 entwickelt worden ist. § 12 könnte § 9 S.1 EStG einschränken und damit als speziellere Norm vorgehen.

Herrmann-Heuer[3] schreiben, § 12 sei im allgemeinen nur klarstellend gemeint. Die Norm könne nicht erschöpfend sein, weil nach der positiven Abgrenzung der Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben eine gleichfalls positive Abgrenzung der nicht abziehbaren Ausgaben gesetzestechnisch verfehlt wäre. Daher enthalte § 12 EStG im allgemeinen nur eine Klarstellung. Rechtsbegründend seien nur Nr.1 S.2 und Nr.2 des § 12 EStG.

---

1) BFH, U.v.21.4.1961 - VI 158/59 U - BStBl.1961 III S.431 (432)
2) Siehe unten Seiten 177ff.
3) EStG § 12 Anm.2

Inwieweit die Ansicht, § 12 EStG sei im allgemeinen nur klarstellend, hinsichtlich der Nr.1 und 2 zutrifft, kann hier dahingestellt bleiben. Denn der Bundesfinanzhof[1] hat nur in einer kurzen Bemerkung ausgeführt, das Verbot, Steuerberatungskosten in vollem Umfange als Werbungskosten abzuziehen, ergebe sich bei sinngemäßer Auslegung des § 12 EStG ebenso aus Nr.1 und aus Nr.3. Das Hauptargument sind jedoch § 12 Nr.3 EStG und die Nebenkostentheorie. Daher kann sich die Erörterung auf die Frage beschränken, in welchem Verhältnis die §§ 9 S.1 und 12 Nr.3 EStG zueinander stehen.

1. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum

Judeich[2] greift die Nebenkostentheorie des Bundesfinanzhofs mit dem Argument an, § 12 Nr.3 EStG könne auf Steuerberatungskosten nicht angewendet werden, weil es sich um eine Ausnahmevorschrift handele. Die Norm sei deshalb erforderlich, weil die Einkommensteuer - ebenso wie die anderen Betriebssteuern - begrifflich zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehöre. Der Gesetzgeber habe den Abzug der Steuern aus steuerpolitisch begreiflichen Gründen ausgeschlossen. Dieser Ansicht hat sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz[3] angeschlossen. Es meint, der Gesetzgeber wolle den Bürger mit der Einkommensteuer seiner Leistungsfähigkeit entsprechend besteuern und nicht nach der Leistungsfähigkeit, die übrig bleibe, wenn die Steuer abgezogen worden sei.

Der Bundesfinanzhof[4] ist demgegenüber der Ansicht, die Zahlung der Personensteuern gehöre zum Bereich der Verwendung des Einkommens. Jeder Steuerpflichtige verwende damit

---

1) U.v.9.2.1962 - VI 135/61 - DB 1962 S.492
2) BB 1962 S.445 (446)
3) U.v.15.10.1963 - II 111/63 - EFG 1964 S.12 (nicht rechtskräftig)
4) U.v.9.2.1962 - VI 135/61-DB 1962 S.492

einen Teil seines Einkommens in einer ihm gesetzlich vorgeschriebenen Weise. Die Personensteuern hingen nicht mit einer Einkunftsart, sondern mit dem Einkommen zusammen.

Andere Autoren äußern sich, soweit ersichtlich, nur allgemein zur systematischen Stellung des § 12, nicht aber zur Stellung des § 12 Nr.3 EStG im besonderen.

2. Die Behandlung der Steuern in früheren Einkommensteuergesetzen

Das Abzugsverbot ist nicht erst im Jahre 1934 in das Gesetz aufgenommen worden, sondern geht auf frühere Regelungen zurück.

Vorab ist zu bemerken, daß die Bestimmung des Begriffs der Werbungskosten aus dem preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 stammt und seitdem fast wörtlich übereinstimmend in alle späteren Reichseinkommensteuergesetze übernommen worden ist[1)]. Der gesetzliche Ausgangspunkt für die Frage, ob Personensteuern Werbungskosten sind, war also stets gleich.

a) Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891 bestimmte in § 9 Nr.4, daß die von dem Grundeigentum, dem Bergbau und dem Gewerbebetriebe zu entrichtenden direkten Staatssteuern abzuziehen sind.

b) In § 8 Abs.1 prEStG 1906 hieß es: "Als Werbungskosten gelten auch
2. ...indirekte Ausgaben...
3. die von dem Grundeigentume, dem Gewerbebetriebe, und dem Bergbaue zu entrichtenden direkten Kommunalsteuern ... ."

Das preußische Oberverwaltungsgericht[2)] vertrat hierzu die Auffassung, nach der Entstehungsgeschichte des Gesetzes

---

1) Siehe Fußnote 1 auf Seite 33
2) prOVG, Entscheidung der vereinigten Steuersenate v. 15.6.1904 - Rep. VI a. 224/02
OVG St. XII S.225 (227)

könne nicht bezweifelt werden, daß die Abziehbarkeit auf die ausdrücklich bezeichneten Steuern beschränkt sei. Der Abzug anderer Steuern habe ausgeschlossen werden sollen. Fuisting[1] führte aus, es unterliege keinem Zweifel, daß die persönlichen Steuern nicht zu den Werbungskosten gehörten.

c) In § 15 Nr.4 EStG 1920 wurde erstmals der Abzug der "von dem Steuerpflichtigen entrichteten Einkommensteuer sowie sonstiger Personensteuern" positiv ausgeschlossen. Strutz[2] vertrat hierzu die Auffassung, die Regelung sei nur deklaratorisch.

d) Die Regelung wurde wörtlich in § 18 Abs.1 Nr.3 EStG 1925 übernommen. Nur der Einleitungssatz wurde neu gefaßt. Es hieß dort: "Als Ausgaben dürfen ... Aufwendungen nicht abgesetzt werden, die sich als Verwendung des Einkommens darstellen. Hierher gehören insbesondere:...
3. die ... Einkommensteuer sowie sonstige Personalsteuern."
Zimmermann[3] führte als Grund für den Ausschluß des Abzuges an: Wenn das Gesetz einen durch den Tarif bestimmten Teil des Einkommens für die Steuerkassen in Anspruch nehme, wolle es die Steuer aus dem nicht um die Steuern gekürzten Einkommen berechnet wissen. Diese Auffassung stimmt mit der Ansicht des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz[4] überein. Strutz[5] meinte, die Ansicht von Zimmermann treffe zu, erkläre aber nicht den inneren Grund für das Abzugsverbot. Dieser liege hinsichtlich der Einkommensteuer darin, daß sie eine Personalsteuer sei, und hinsichtlich aller Personalsteuern in ihrem Wesen. Personalsteuern seien begrifflich das gerade Gegenteil von Werbungskosten. Werbungskosten

---

1) prEStG 1906 § 8 Anm.5 A b
2) EStG 1920 § 15 Anm.2
3) EStG 1920, 1921 § 15 Anm.10
4) U.v.15.10.1963 - II 111/63 - EFG 1964 S.12 (nicht rechtskräftig)
5) EStG 1925 § 18 Anm.23

hielten sich an das wirtschaftliche Unternehmen, an die einzelnen Produktionselemente und knüpften an die von der berechtigten Person getrennt betrachteten objektiven Vermögensverhältnisse an. Personalsteuern seien dagegen durch in der Person zusammengefaßte Verhältnisse gekennzeichnet. Sie knüpften an das Steuersubjekt und nicht an das Steuerobjekt an. Ausgaben für Personalsteuern seien vielmehr wesensverwandt mit den Sonderleistungen (heute Sonderausgaben). In der abschließenden Aufzählung der Sonderleistungen seien sie jedoch nicht aufgeführt. Der Abzug von Kirchensteuern sei eine systemlose Ausnahme.

Enno Becker[1] vertrat die Ansicht, § 18 EStG 1925 sei überwiegend klarstellend. Ein Abzug der Einkommensteuer und sonstiger Personalsteuern komme - abgesehen von den als Sonderleistungen abziehbaren Kirchensteuern - überhaupt nicht in Betracht.

Er führte weiterhin aus, daß der Eingangssatz des § 18 EStG 1925, wonach Aufwendungen nicht abgezogen werden dürfen, die sich als Verwendung des Einkommens darstellen, irreführend sei. Es möge zweckmäßig sein, im Lehrvortrag den Gegensatz zwischen Einkommen und Verwendung von Einkommen zu verwenden. In das Gesetz gehöre so etwas nicht hinein. Diese irreführende Wendung dürfe bei der Auslegung des § 18 EStG 1925 nicht berücksichtigt werden.

Der von Enno Becker gemachte Änderungsvorschlag wurde dann 1934 in § 12 EStG voll berücksichtigt: Der Eingangssatz des § 18 Abs.1 EStG 1925 wurde gestrichen. Es ist bemerkenswert, daß der Bundesfinanzhof[2] trotz der Streichung jetzt erneut mit dem Begriff "Verwendung des Einkommens" operiert und ihn bei der Auslegung des § 12 EStG benutzt.

Nach 1934 traten nur noch insofern Änderungen ein, als der Abzug der Vermögensteuer und der Kirchensteuer als Sonder-

---

1) EStG 1925 § 15 Anm.7
2) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64); U.v.9.2.1962 - VI 135/61 - DB 1962 S.492

ausgaben wechselte, bis es zu der heute geltenden Fassung des Einkommensteuergesetzes kam,wonach beide Steuern Sonderausgaben sind.

3. Die systematische Stellung des § 12 Nr.3 EStG

Die Begründung, die Strutz für den Ausschluß des Abzuges der Personensteuer als Werbungskosten gibt, ist überzeugend. Sie deckt sich auch mit der Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf[1], das bemängelt, daß Judeich das Wesen der Einkommensteuer als einer allgemeinen direkten Personensteuer verkenne.

Es kommen folgende Argumente hinzu:

a) Würde der Auffassung gefolgt, Steuerzahlungen seien allgemein Betriebsausgaben oder Werbungskosten, und § 12 Nr.3 EStG sei hiervon eine Ausnahme, dann würde § 9 S.3 Nr.2 EStG nicht verständlich sein. Denn diese Vorschrift würde dann systemwidrig nur den Abzug einer einzelnen Steuer, der Grundsteuer, zulassen. Von dieser Ansicht aus müßte es dort heißen: "Werbungskosten sind auch... 2. alle Steuern, soweit ihr Abzug nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist." Darüber hinaus würde eine derartige Norm nach jener Auffassung auch nur klarstellend und nicht konstitutiv sein.

b) Von jener Auffassung aus würde auch § 10 Abs.1 Nr.4 und 5 EStG systemwidrig sein. Es würde danach dem System entsprechen, die Kirchen- und die Vermögensteuer auf die einzelnen Einkunftsarten und Einkunftsquellen aufzuteilen, wie es das Finanzgericht Stuttgart[2] mit den Steuerberatungskosten getan hat, und ihren Abzug anteilig als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zuzulassen.

---

1) U.v.18.12.1963 - VII 33/63 F - EFG 1964 S.213 (nicht rechtskräftig)
2) U.v.19.6.1962 - I 370/61 - EFG 1963 S.8 (nicht rechtskräftig);
siehe oben Seite 15

c) Gegen die Ansicht, Steuern seien ihrem Wesen nach Werbungskosten, spricht auch die Behandlung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der deutschen Einkommensteuer.

Nach § 12 EStDV 1941, § 35 EStDV 1948/II bis 1953 , § 51 EStDV 1955 konnten unbeschränkt Steuerpflichtige, die im Ausland zu einer Steuer herangezogen wurden, die der deutschen Einkommensteuer entsprach, die ausländische Steuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen.

Im Jahre 1957 wurde die Anrechnung ausländischer Steuern in § 34c EStG neu geregelt. Für die ausländischen Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen, wurde eine hier nicht interessierende Anrechnung eingeführt. Gleichzeitig wurde eine Ermächtigung geschaffen, durch Rechtsverordnung zu bestimmen, daß ausländische Steuern vom Einkommen, die der deutschen Einkommensteuer nicht entsprechen, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen (§ 34c Abs.6 Nr.6 EStG). Auf Grund dessen bestimmt § 68 f. EStDV jetzt, daß diese Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen.

Die ausländische Steuer vom Einkommen wird also wie eine Sonderausgabe behandelt[1]. Auch hier ist der Gesetzgeber davon ausgegangen, daß eine Personalsteuer keine Werbungskosten darstellt. Sonst hätte es sich von selbst verstanden, daß der Abzug, wenn er schon zugelassen werden sollte, in der Form der Werbungskosten oder der Betriebsausgabe bei der Einkunftsart und der Einkunftsquelle gewährt worden wäre.

d) Die Ansicht, Steuern seien Werbungskosten oder Betriebsausgaben, würde dazu führen, daß die Einkommensteuer in viele einzelne Quellensteuern, also im Ergebnis in Objektsteuern, zerschlagen würde. Das ist aber nicht zulässig und mit dem Gesetz nicht vereinbar[2].

---

1) Blümich-Falk, EStG § 9 Anm.1
2) Becker, Grundlagen S.218

e) Insbesondere die Einkommensteuer hängt nicht mit noch nicht zugeflossenen, sondern äußerstenfalls mit schon bezogenen Einnahmen zusammen. Erst der Zufluß führt zur steuerlichen Berücksichtigung der Einnahme (§ 11 Abs.1 EStG) und damit kausal zur Einkommensteuer. Wie oben[1] im einzelnen ausgeführt worden ist, hängen jedoch die Ausgaben bei den Werbungskosten stets mit noch nicht zugeflossenen Einnahmen oder mit noch nicht abgeflossenen Ausgaben zusammen.

Wie der Bundesfinanzhof[2] zutreffend ausführt, hängt die Einkommensteuer in Wirklichkeit überhaupt nicht mit Einnahmen oder einer Einkunftsart, sondern mit dem gesamten Einkommen zusammen. Das reicht aber für die Werbungskosten nicht aus.

Nach allem ergibt sich aus vielen Gesichtspunkten, daß die Personalsteuern ihrem Wesen nach keine Werbungskosten sind. Daher ist § 12 Nr.3 EStG keine Ausnahmevorschrift, sondern eine systemgerechte Norm ohne rechtsbegründende Kraft. Der Ansicht, die von Judeich und dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz vertreten wird, kann nicht gefolgt werden.

E. Der Vergleich mit dem Betriebsausgaben-Begriff des § 4 Abs.4 EStG

Es erscheint angezeigt, an dieser Stelle einen kurzen vergleichenden Blick auf den Betriebsausgaben-Begriff zu werfen. Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt werden. Herrmann-Heuer[3] schreiben, Betrieb sei die fortgesetzte Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen in einem wirtschaftlich begrenzten Wirkungskreis. Diese Begriffsbestimmung ist jedoch insofern ungenau, als nicht der Erwerb von Einnahmen, sondern die Erzielung

---

1) Siehe oben Seiten 46 und 109
2) U.v.9.2.1962 - VI 135/61 - DB 1962 S.192
3) EStG § 4 Anm.48

eines Gewinns Zweck eines Betriebs ist. Hierin liegt die Abgrenzung zur Liebhaberei, wie Herrmann-Heuer[1] selbst anerkennen. Denn sie schreiben, ein Abzug komme nicht in Betracht, wenn der Steuerpflichtige wisse, daß er nicht auf seine Kosten kommen werde. Insbesondere ein Gewerbe-"betrieb" ist eine Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird (§ 1 GewStDV).

Wenn Betrieb als eine Tätigkeit bestimmt wird, dann ist damit auch der Zusammenhang mit den §§ 12 Nr.1 S.2 und 24 Nr.1 EStG hergestellt. Auch dort ist von einer Tätigkeit die Rede.

Es kommt folgendes hinzu: Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betriebe für betriebsfremde Zwecke entnimmt (§ 4 Abs.1 S.2 EStG), die also aus dem Betriebsvermögen abfließen. Da sich aber Entnahmen und Betriebsausgaben im weiteren Sinne gegenüberstehen[2], müßten Betriebsausgaben Wirtschaftsgüter sein, die für betriebliche Zwecke aus dem Betriebsvermögen abfließen. Der Zweck des Betriebs ist es gerade, Gewinn zu erzielen.

Der Bundesfinanzhof[3] hat ausgeführt, Betriebsausgaben und Werbungskosten seien Aufwendungen zur Erzielung von Einkünften. Das ist allerdings insofern ungenau, als die Erzielung nicht von Einkünften aus einer Einkunftsart, sondern eines Ergebnisses aus einer einzelnen Einkunftsquelle entscheidend ist, wie sich für die Werbungskosten herausgestellt hat[4]. Wird die hier entwickelte Begriffsbestimmung der Aufwendung zugrundegelegt, dann sind Betriebsausgaben Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, ein möglichst hohes Ergebnis aus einer bestimmten Ein-

---

1) EStG § 4 Anm.48
2) BFH, U.v.15.6.1954 - I 175/53 U - BStBl.1954 III S. 23 (224);
siehe oben Seite 131
3) statt vieler: U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl.1962 III S.192 (194)
4) siehe oben Seite 127

kunftsquelle zu erzielen. Dieses Ergebnis ist bei den Betriebsausgaben nicht der Einnahmeüberschuß, sondern der Gewinn aus dem einzelnen Betriebe, der Einkunftsquelle.

Damit könnte sich der Kreis schließen lassen. Betriebsausgaben könnten einerseits Ausgaben sein, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, einen möglichst hohen Gewinn aus einer einzelnen Einkunftsquelle zu erzielen. Andererseits ist jede freiwillige Handlung, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen, Teil des Betriebs. Betriebsausgaben sind Wirtschaftsgüter, die aus dem Betriebsvermögen abfließen. Das stimmt weitgehend mit dem hier entwickelten Ausgaben-Begriff überein. Danach sind Ausgaben Güter, die aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen[1)]. Hiernach könnte eine Ausgabe, die durch den Betrieb veranlaßt wird, dasselbe sein wie eine Aufwendung zur Erzielung eines möglichst hohen Gewinns aus einer bestimmten Einkunftsquelle. Von diesem Blickwinkel könnten sich neue Argumente für die Frage gewinnen lassen, ob und inwieweit die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben übereinstimmen.

Bei den Betriebsausgaben könnten sich verschiedene Zweckrichtungen unterscheiden lassen: Betriebseinnahmen zu erwerben, den Abfluß von Betriebsausgaben abzuwehren, abgeflossene Betriebsausgaben zurückzuerwerben, den Wiederabfluß von Betriebseinnahmen abzuwehren. Außerdem kommen abweichend von § 9 S.1 EStG folgende Zwecke in Betracht, die sich aus der Systematik der abweichenden Einkunftsermittlung erklären lassen könnten: einen Zuwachs des Betriebsvermögens zu erzielen, eine Verminderung des Betriebsvermögens abzuwehren.

Zugleich könnte sich dabei herausstellen, daß der Betriebsausgaben-Begriff in § 4 Abs.4 EStG ungenau gefaßt ist.

---

1) Siehe oben Seite 28

Es könnte sein, daß es nicht "Aufwendung", sondern "Ausgabe" heißen müßte. Es könnte auch sein, daß nicht der Betrieb, also der Inbegriff der Handlungen, sondern eine einzige freiwillige Handlung im Rahmen des Betriebes die Aufwendung (Ausgabe) veranlassen muß.

Hier entstehen also eine Fülle neuer Fragen. Diese können aber im Rahmen dieser Erörterung nicht näher untersucht werden.

F. Ergebnis der Auslegung des § 9 S.1 EStG

Als Ergebnis der Auslegung des § 9 S.1 EStG ist folgendes festzuhalten:

Werbungskosten sind Ausgaben, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt werden, mit der der Steuerpflichtige erstrebt (Aufwendungen),

1. eine noch nicht zugeflossene Einnahme aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erwerben;
2. den Abfluß einer Ausgabe abzuwehren, die Werbungskosten sein würde;
3. den Wiederabfluß einer Einnahme = den Abfluß einer negativen Einnahme abzuwehren.

Diese Begriffsbestimmung gilt nur für Ausgaben, durch die Ansprüche aus gegenseitigen Verträgen erfüllt werden. Ob sie auch für andere Arten von Ausgaben gilt, bleibt offen.

Sie ist in folgender Richtung einzuschränken: Soll nach der Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen zwischen der freiwilligen Handlung und der Erzielung eines möglichst hohen Ergebnisses aus einer bestimmten Einkunftsquelle ein Wirtschaftsgut erworben werden, das sich nicht abnutzt oder dessen Nutzung oder Verwendung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, dann sind keine Werbungskosten gegeben. § 9 S.3 Nr.6 EStG bleibt unberührt.

III. Teil: Die Subsumtion der Steuerberatungskosten unter § 9 S.1 EStG

Damit sind die Grundlagen für die Erörterung gelegt, ob und inwieweit die Steuerberatungskosten, die bei einem Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entstehen können, als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Es hat sich herausgestellt, daß zwischen den §§ 9 S.1 und 12 Nr.3 EStG kein Verhältnis der Spezialität besteht, sondern daß § 12 Nr.3 EStG nur klarstellend ist. Daraus ergibt sich, daß das Gesetz selbst die Reihenfolge der weiteren Erörterung nicht zwingend vorschreibt[1]. Eine logische Reihenfolge könnte sich jedoch aus den möglichen Ergebnissen der Subsumtion ergeben. Würde mit § 12 Nr.3 EStG begonnen und sollten die Steuerberatungskosten nicht darunter fallen, dann würde damit noch nicht umgekehrt feststehen, daß sie als Werbungskosten abgezogen werden können. Denn § 12 EStG ist nicht erschöpfend[2]. Sie müßten also danach noch unter § 9 EStG subsumiert werden. Anders ist es, wenn mit § 9 EStG begonnen würde. Würden die Beratungskosten nicht darunter fallen, dann würde feststehen, daß sie nicht als Werbungskosten abziehbar sind. Ob sie unter die klarstellende Norm des § 12 Nr.3 EStG fallen, kann dann dahingestellt bleiben.

Es kommt hinzu, daß die Subsumtion unter § 12 Nr.3 EStG nicht einfach ist. Der Bundesfinanzhof[3] hat sich mit seiner Nebenkostentheorie in Widerspruch zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs[4] gesetzt. Die Gegner[5] der

---

1) Vgl. auch oben Seite 19
2) Siehe oben Seite 134

3) U.v.5.2.1953 - IV 454/52 U - BStBl.1953 III S.75 (76); U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)
4) U.v.13.5.1933 - VI A 1093,1094/32 - RStBl.1933 S.1004; U.v.12.3.1941 - VI 64/41 - StuW 1941 Nr.237
5) Siehe oben Fußnote 7 auf Seite 17

höchstrichterlichen Rechtsprechung führen aus, das Verbot, Steuerberatungskosten als Werbungskosten abzuziehen, ergebe sich nicht unmittelbar aus § 12 Nr.3 EStG.

Nach allem ist es zweckmäßig, mit § 9 S.1 EStG zu beginnen.

1. Abschnitt: Die Behandlung der Steuerberatungskosten im allgemeinen

A. Die Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird

Steuerberatungskosten können nur insoweit Werbungskosten sein, als Ausgaben im Sinne des § 11 Abs.2 EStG gegeben sind. Es müssen Güter, in der Regel in Geld, aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen.

Als Empfänger kommt nicht nur ein Steuerberater im Sinne des Steuerberatungsgesetzes, sondern jede natürliche oder juristische Person in Betracht, die befugt ist, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten und dafür ein Honorar zu verlangen, also auch ein Rechtsanwalt, ein Wirtschaftsprüfer, ein Bücherrevisor und ein Steuerbevollmächtigter. In diesem Sinne soll hier der Begriff Steuerberater verstanden werden.

Die Zahlung des Honorars an einen Steuerberater ist durch einen Vertrag, den sogenannten Beratungsvertrag, verursacht und damit auch veranlaßt. Dieser ist ein - gegenseitiger - Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 BGB)[1]. Er kann sich auf eine einzelne Sache beziehen oder ein Dauerberatungsvertrag sein.

---

1) Siehe oben Seite 46

Die für die Werbungskosten entscheidende freiwillige Handlung ist die Mitwirkung des Steuerpflichtigen am Abschluß des Beratungsvertrages, also die Abgabe des Angebots oder der Annahmeerklärung. Handelt es sich um einen Dauerberatungsvertrag, dann ist die Inanspruchnahme im Einzelfalle die freiwillige Handlung des Steuerpflichtigen.

B. Der vom Steuerpflichtigen mit der freiwilligen Handlung verfolgte Zweck

Entscheidend ist, was der Steuerpflichtige mit der freiwilligen Handlung, dem Abschluß des Beratungsvertrages, erstrebt. Er will die Leistung des Steuerberaters erlangen. Was Inhalt dieser Leistung ist, ergibt sich insbesondere aus § 2 Abs.1 StBG. Danach soll der Steuerberater im Rahmen seines Auftrages einen Steuerpflichtigen, der keinen Betrieb hat, in Steuersachen beraten, ihn vertreten und ihm bei der Bearbeitung seiner Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten Hilfe leisten. Ähnlich ist der Inhalt der Leistung in anderen Gesetzen umschrieben, zum Beispiel in § 3 Abs.1 BRAO.

Die Annahme dieser Beratung, Vertretung und Hilfe ist nicht Selbstzweck. Vielmehr kommt es darauf an, was der Steuerpflichtige mit der Gegenleistung des Steuerberaters anstrebt. Hier sind verschiedene Stadien des Besteuerungsverfahrens zu trennen, bei denen sich verschiedene mit der Beratung verfolgte Zwecke ergeben könnten.

I. Der mit einer Beratung vor der Entstehung der Steuerschuld verfolgte Zweck

Die erste Möglichkeit ist, daß sich der Steuerpflichtige vor dem Eintritt des Steuertatbestandes beraten läßt (Gestaltungsberatung).

Ein steuerpflichtiger Grundstückseigentümer will zum Beispiel eine größere Reparatur durchführen. Er läßt sich vorher über die steuerlichen Folgen beraten, also darüber, ob er die Aufwendungen sofort als Werbungskosten absetzen kann oder ob er sie über die Nutzungsdauer verteilen muß (§ 9 S.3 Nr.6 EStG). Hier ist der Steuertatbestand noch nicht eingetreten. Die Steuerschuld konnte noch nicht entstehen (§ 3 StAnpG). Die - in der Regel bürgerlichen - Rechtsverhältnisse (im Beispielsfalle die Werkverträge mit den Handwerkern) sollen erst gestaltet werden.

Zweck der Beratung ist hier, sich über die steuerlichen Folgen zu unterrichten. Zweck der Unterrichtung ist es manchmal, sich rechtzeitig finanziell auf die bevorstehende Steuerzahlung vorbereiten zu können, in fast allen Fällen jedoch, die Rechtsverhältnisse so zu gestalten, daß eine möglichst geringe Steuerschuld entsteht (§ 3 StAnpG), daß damit die im Steuerbescheid festzusetzende Steuer möglichst gering ist und daß auf Grund dessen ein möglichst geringer Geldbetrag als Steuer zu zahlen ist.

Sind nach dem betreffenden Steuergesetz keine Vorauszahlungen zu leisten oder hat der Steuerpflichtige zur Zeit der Mitwirkung am Abschluß des Beratungsvertrages keine Vorauszahlung geleistet, dann will er den Abschluß einer Ausgabe abwehren. Es handelt sich also bei den Steuerberatungskosten um eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, den Abfluß einer Ausgabe abzuwehren.

Hat der Steuerpflichtige dagegen zur Zeit der Mitwirkung am Abschluß des Beratungsvertrages Vorauszahlungen geleistet und geht er davon aus, daß die Vorauszahlungen höher sind als die zu erwartende Steuerschuld, dann will er die Voraussetzungen für die Erstattung schaffen, also die Erstattung herbeiführen. Die Beratungskosten sind dann eine Ausgabe, die durch eine freiwillige Handlung veranlaßt wird, mit der der Steuerpflichtige erstrebt, den Wiederzufluß einer abgeflossenen Ausgabe herbeizuführen, also eine Ausgabe zurückzuerwerben.

II. Der mit einer Beratung im Ermittlungsverfahren verfolgte Zweck

Es ist weiter daran zu denken, daß sich der Steuerpflichtige nach dem Eintritt des Steuertatbestandes und der Entstehung der Steuerschuld (§ 3 StAnpG) im Ermittlungsverfahren beraten läßt, nachdem ihn das Finanzamt aufgefordert hat, eine Steuererklärung abzugeben. In diesem Stadium des Besteuerungsverfahrens entstehen am häufigsten Steuerberatungskosten.

Der Reichsfinanzhof[1] hatte im Jahre 1932 einmal ausgeführt, es überwiege hierbei der Gedanke persönlicher Entlastung. Dieses Argument ist später nicht mehr verwendet worden. Die Steuerpflichtigen machten im Gegenteil in den Rechtsmittelverfahren immer wieder geltend, es sei angesichts der Kompliziertheit der Steuergesetze notwendig oder sogar unumgänglich, sich beraten zu lassen. Auf dieses Argument stützt sich das Finanzgericht Rheinland-Pfalz[2] maßgeblich.

In diesem Verfahrensstadium können der Sachverhalt und der Steuertatbestand nicht mehr gestaltet werden - von

---

1) U.v.25.[illegible].1932 - VI A 1168/31 - RStBl.1932 S.823
2) U.v.15.10.1963 - II 111/63 - EFG 1964 S.12 (nicht rechtskräftig)

der Möglichkeit abgesehen, das Rechtsgeschäft mit steuerlicher Wirkung rückgängig zu machen. Die Steuerschuld ist entstanden (§ 3 StAnpG). Hier geht es nur noch um die Darstellung des abgeschlossenen Sachverhalts gegenüber der Finanzbehörde, um Rechtsausführungen und um formell-rechtliche Fragen. Der nächste Zweck, den der Steuerpflichtige verfolgt, ist, die angeforderte Steuererklärung form- und fristgerecht abzugeben, also die Erklärungspflicht zu erfüllen. Dies mag zwar juristisch als Endzweck erscheinen, ist es jedoch bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht. Vielmehr erstrebt der Steuerpflichtige mit der Beratung, die Nachteile abzuwehren, die sich aus der Nichterfüllung der Erklärungspflicht oder aus der nichtfachmännischen Ausfüllung der Steuererklärung ergeben könnten (Schätzung nach § 217 AO, Verspätungszuschlag, zu hohe Festsetzung der steuererhöhenden und zu niedrige Festsetzung der steuermindernden Besteuerungsgrundlagen). Gleichzeitig will er die Vorteile aus der Abgabe der Steuererklärung (antragsabhängige Steuervergünstigungen) erreichen. Auch hier ist es der erstrebte wirtschaftliche Endzweck, die festzusetzende Steuer möglichst gering zu halten, also den Abfluß einer Ausgabe (der Steuer) abzuwehren oder den Wiederzufluß einer abgeflossenen Ausgabe (der Vorauszahlung) herbeizuführen.

Wenn in dem inoffiziellen Leitsatz eines Urteils des Reichsfinanzhofs[1] Steuerberatungskosten als Steuerabwehrkosten bezeichnet werden und wenn das Finanzgericht Düsseldorf[2] davon ausgeht, daß es sich bei den Steuerberatungskosten um Abwehrkosten handelt, dann ist dem daher zuzustimmen.

Diese Ausführungen beziehen sich nur auf das "normale" Ermittlungsverfahren, in dem die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen nur einen unselbständigen und nicht

---

1) U.v.13.11.1930 - VI A 1959/30 - Mrozek EStG 1925 § 16 Abs.1 R.125;
siehe oben Seite 3
2) U.v.10.9.1959 - VII 400/58 E - DStZ (B) 1960 S.22 (soweit ersichtlich, nicht rechtskräftig)

selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheides bildet (§ 213 Abs.1 AO). Es kann dabei jedoch ein Verfahren zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zwischengeschaltet sein (§§ 214, 215 AO). Bei den Steuerberatungskosten, die hierbei entstehen, könnten Besonderheiten gelten, wie noch zu untersuchen sein wird.

III. Der mit einer Beratung im Rechtsmittelverfahren verfolgte Zweck

Es kommt schließlich noch eine Beratung nach Abschluß des Ermittlungsverfahrens in Betracht. Der Steuerpflichtige kann sich nach Zustellung des Steuerbescheides beraten und im Rechtsmittelverfahren vertreten lassen.

Der Steuerpflichtige kann einen Steuerbescheid nach § 232 Abs.1 AO nur deshalb anfechten,

a) weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer beschwert fühlt;
b) oder weil er sich durch den Umstand beschwert fühlt, daß die Steuerpflicht bejaht worden ist.

Im Regelfall a) will der Steuerpflichtige mit dem Rechtsmittel die festgesetzte Steuer verringern; im Ausnahmefalle b) will er darüber hinaus die Steuerpflicht und -schuld dem Grunde nach abwehren. Lediglich für Bescheide, die Besteuerungsgrundlagen gesondert feststellen, gelten hier Sonderregeln, die sich aus deren besonderem Charakter ergeben (§ 231 AO).

Läßt sich der Steuerpflichtige nach Zustellung des Steuerbescheides beraten und ergibt sich aus dem Steuerbescheid die Pflicht, eine Abschlußzahlung zu leisten, dann erstrebt der Steuerpflichtige, den Abfluß einer Ausgabe abzuwehren. Ergibt sich dagegen aus dem Steuerbescheid nicht die Pflicht, eine Abschlußzahlung zu

leisten, weil etwa die Vorauszahlungen die Steuerschuld schon gedeckt haben, dann will der Steuerpflichtige die Erstattung der gezahlten Steuer, also den Wiederzufluß einer abgeflossenen Ausgabe, herbeiführen.

Es könnten sich allerdings Besonderheiten aus dem Umstande ergeben, daß dem Steuerpflichtigen die Beratungskosten weitgehend ersetzt werden, wenn er mit dem Rechtsmittel obsiegt (§ 316 Abs.2 AO). Die Frage, ob Ausgaben, denen ein Anspruch gegen einen Dritten auf Ersatz gegenübersteht, als Werbungskosten abgezogen werden dürfen, ist umstritten. Sie entsteht insbesondere, wenn Arbeitnehmer (zum Beispiel Beamte) Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen, obwohl ihnen ein Anspruch auf Ersatz gegen ihren Dienstherrn zusteht. Herrmann-Heuer[1] meinen, der Ersatzanspruch hindere den Abzug der Ausgabe als Werbungskosten nicht. Die Ausgabe sei im Jahre des Abflusses (§ 11 Abs.2), die Ersatzleistung im Jahre des Zuflusses (§ 11 Abs.1 EStG) in die Einnahmeüberschußrechnung einzustellen. Die Frage kann jedoch hier dahingestellt bleiben.

Der Reichsfinanzhof[2] hat die Auffassung vertreten, erst die gerichtliche Entscheidung eröffne den Erstattungsweg. Vorher sei ein Anspruch, auch in bedingter oder betagter Form, nicht vorhanden. Der Bundesfinanzhof[3] meint, die Rechtskraft der Entscheidung, welche die Kostenregelung enthalte, sei Voraussetzung für den Erstattungsanspruch. Vorher entstehe der Anspruch nicht, jedenfalls nicht frei von Bedingungen. Unter "vorher" versteht der Bundesfinanzhof nicht die Einlegung des Rechtsmittels, sondern die Verkündung einer nicht rechtskräftigen Entscheidung einer Rechtsmittelbehörde. Es

---

1) EStG § 9 Anm.3
2) Beschluß v. 18.3.1931 - VI A 2321/30 - RStBl.1931 S.251 f.
3) U.v.23.2.1956 - II 128/55 S - BStBl.1956 III S.117 f.

besteht also Einigkeit darüber, daß ein Kostenerstattungsanspruch, wenn er überhaupt schon besteht, nur bedingt ist. Das Bestehen eines bedingten Ersatzanspruchs gegen einen Dritten kann unter keinen Umständen den Abzug der Ausgaben im Jahre der Leistung (§ 11 Abs.2 EStG) ausschließen.

IV. Der Zweck, der mit einer Beratung bei der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen verfolgt wird

Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet in der Regel einen unselbständigen Teil des Steuerbescheides (§ 213 Abs.1 AO). Sie werden nur in drei Fällen gesondert festgestellt: bei der Einheitsbewertung von Gegenständen (§ 214 AO), bei der Beteiligung mehrerer an Einkünften (§ 215 Abs.2 AO) und bei der Beteiligung mehrerer an einem der Einheitsbewertung unterliegenden Gegenstande (§ 215 Abs.1 AO). Im ersten Falle ist die Besteuerungsgrundlage für mehrere Steuern desselben Steuerpflichtigen, im zweiten Falle für dieselbe Steuer mehrerer Steuerpflichtiger erheblich. Im dritten Falle liegt eine Verbindung der ersten beiden Fälle vor. Der wichtigste, weil jährlich wiederkehrende Fall ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften, etwa aus Vermietung und Verpachtung (§ 215 Abs.2 Nr.4 AO).

1. Die einheitliche Feststellung der Einkünfte

a) Die Gerichte hatten schon mehrfach darüber zu entscheiden, ob Steuerberatungskosten, die bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entstanden waren, Werbungskosten sind.

Der Bundesfinanzhof[1] nahm dies nicht zum Anlaß irgendwelcher besonderer Erörterungen, sondern wendete seine allgemeinen Grundsätze an. Das Finanzgericht Hamburg[2] führte aus, die Erklärungen zur einheitlichen Feststellung seien als Vorstufe der Einkommensteuererklärungen anzusehen. Die dabei anfallenden Beratungskosten seien ebenso zu behandeln. Dieselbe Ansicht vertrat auch das Finanzgericht Düsseldorf[3] im Falle der Beratung bei der einheitlichen Feststellung des Gewinns: Diese Erklärungspflicht sei Bestandteil der allgemeinen Einkommensteuerpflicht und könne nicht dem Betriebe zugerechnet werden.

Anderer Ansicht ist nur das Finanzgericht München[4] in folgendem Falle: Ehegatten hatten einen Rechtsstreit um die Anerkennung einer Ehegattengesellschaft und die Aufteilung des Gewinns aus Gewerbebetrieb geführt und rechtskräftig verloren. Der Ausgang des Rechtsstreits konnte nur Einfluß auf die Einkommensteuer (getrennte Veranlagung), nicht aber auf die Gewerbesteuer haben. Streitig war nunmehr die Behandlung der Rechtsmittelkosten. Das Finanzgericht führte aus, das Verfahren der einheitlichen Feststellung des Gewinns sei von dem der Einkommensbesteuerung getrennt und verfahrensmäßig ein eigener Steuerfall. Er betreffe unmittelbar den Betrieb. Die Einsparung an Einkommensteuer sei nur eine mittelbare Folge und Nebenwirkung des Feststellungsbescheides.

b) Der formale Gesichtspunkt des Finanzgerichts München kann nicht überzeugen. Grund für die Einführung der einheitlichen Feststellung der Einkünfte (des Gewinns)

---

1) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63
2) U.v.8.8.1961 - I 19/61 - EFG 1962 S.252 (253) (rechtskräftig)
3) U.v.18.12.1963 - VII 33/63 F - EFG 1964 S.213 (nicht rechtskräftig) obiter dictum
4) U.v.26.7.1961 - I 249/61 - EFG 1962 S.150 (nicht rechtskräftig)

waren prozessuale Zweckmäßigkeitserwägungen. Widersprechende Entscheidungen der Veranlagungsfinanzämter trotz gleichen Sachverhalts sollten vermieden[1], die Veranlagungsarbeit sollte vereinfacht werden. Der Zweck, den mehrere Steuerpflichtige verfolgen, wenn sie sich in diesem Verfahren beraten lassen, ist derselbe, wie wenn sich ein einzelner Steuerpflichtiger im gewöhnlichen Ermittlungsverfahren beraten läßt: Stets sollen Ausgaben für die Steuer abgewehrt werden. Dementsprechend kann es keinen Unterschied machen, ob die Besteuerungsgrundlagen bei der Veranlagung oder in einem gesonderten Verfahren festgestellt werden.

2. Die Feststellung des Einheitswerts eines Grundstücks

Bei einem Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung können weiterhin Steuerberatungskosten in dem Verfahren entstehen, in dem der Einheitswert des Grundstücks festgestellt wird. Der Bundesfinanzhof[2] hat hierzu ausgeführt, die Kosten der Einheitsbewertung seien Werbungskosten, weil der Einheitswert eine wesentliche Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer sei. Ob dieser Auffassung in vollem Umfang gefolgt werden kann, kann hier dahingestellt bleiben. Hier genügt es festzustellen, daß die Kosten der Beratung im Einheitsbewertungsverfahren wie die Kosten der Beratung bei einer Steuer oder den Steuern zu behandeln sind, auf die sich der Einheitswert auswirken kann. Es ist also ebenso wie bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte unerheblich, ob die Besteuerungsgrundlagen im "normalen" Veranlagungsverfahren oder in einem gesonderten Verfahren festgestellt werden.

---

1) Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO § 215 Anm.3
2) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)

V. Der mit einer Beratung in sonstigen Verfahren verfolgte Zweck

Auch bei der Beratung in anderen Verfahren besteht keine Besonderheit in der Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen gegenüber den schon erwähnten Verfahrensarten. Mit der Beratung im Erlaßverfahren (§ 131 AO) erstrebt der Steuerpflichtige, den Abfluß einer Ausgabe (der Steuer) abzuwehren oder ihren Wiederzufluß (die Erstattung) herbeizuführen. Mit der Beratung in dem Verfahren, in dem über die Stundung oder die Aussetzung der Vollziehung entschieden wird, will der Steuerpflichtige den Abfluß einer Ausgabe einstweilen abwehren.

VI. Zusammenfassung

Mithin ist als Ergebnis festzuhalten, daß der Steuerpflichtige mit der Beratung in allen Stadien des Besteuerungsverfahrens dieselben Zwecke verfolgt. Zugleich ist auch hierbei klargeworden, wie leicht eine Zweckvorstellung in die andere übergehen kann. Sie hängt allein vom Zeitpunkt der Leistung des Gutes in Geld für die Steuerzahlung ab (§ 11 Abs.2 EStG). Liegt der Abschluß des Beratungsvertrages zeitlich davor, dann sind Aufwendungen zur Abwehr des Abflusses von Ausgaben gegeben, liegt sie zeitlich danach, dann handelt es sich um Aufwendungen zum Rückerwerb abgeflossener Ausgaben. Ist hingegen der streitige Steuerbetrag nur zum Teil geleistet, dann sind beide Zweckvorstellungen zugleich gegeben.

2. Abschnitt: Die Behandlung der bei den einzelnen Steuern anfallenden Beratungskosten

Nachdem die Zweckvorstellung des Steuerpflichtigen klargestellt worden ist, scheint die Behandlung der Steuerberatungskosten nur noch davon abzuhängen, ob die Ausgabe (Steuerzahlung), die der Steuerpflichtige abwehren will, Werbungskosten darstellen und ob die Steuererstattung, die der Steuerpflichtige herbeiführen will, eine Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 EStG sein würde. Würde die Steuerzahlung als Werbungskosten abziehbar sein, dann müßten auch die Steuerberatungskosten abziehbar sein, und umgekehrt. Die vom Bundesfinanzhof[1] vertretene Nebenkostentheorie scheint im Ergebnis zuzutreffen. Es ist jedoch geboten, die durch die Beratung bei den verschiedenen Steuern anfallenden Ausgaben noch im einzelnen zu betrachten.

A. Umsatzsteuer

Der Umsatz der Vermietung von Grundstücken, Wohnungen und Zimmern ist zwar von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr.10 a) UStG). Es kommt jedoch Umsatzsteuer in Betracht, wenn ein Gewerbetreibender sein Betriebsvermögen verpachtet und dafür Pachtzins erhält (§ 21 Abs.1 Nr.2 EStG). Die Umsatzsteuerzahlung würde Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Die Erstattung von Umsatzsteuer würde dementsprechend eine Einnahme sein (§ 8 Abs.1 EStG).

---

1) U.v.5.2.1953 - IV 454/52 U - BStBl.1953 III S.75 (76); U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)

Wenn der Steuerpflichtige mit der Beratung eine künftige Umsatzsteuerzahlung abwehren oder eine künftige -erstattung herbeiführen will, dann will er noch nicht abgeflossene Werbungskosten abwehren oder abgeflossene Werbungskosten zurückerwerben. Beide Zwecke fallen unter § 9 S.1 EStG. Stets will er das Ergebnis aus einer bestimmten Einkunftsquelle erhöhen. Die durch die Beratung bei der Umsatzsteuer entstehenden Kosten sind daher Werbungskosten.

B. Wohnungsbauprämie

Wenn sich der Steuerpflichtige darüber beraten läßt, ob und wie er eine Wohnungsbauprämie erhalten kann, dann will er eine Einnahme im untechnischen Sinne erwerben. Diese Einnahme würde steuerfrei sein (§ 6 WoPG). Die Rückzahlung der Prämie würde dementsprechend nicht als Werbungskosten abziehbar sein. Die durch die Beratung bei der Wohnungsbauprämie entstehenden Beratungskosten sind daher keine Werbungskosten.

C. Einkommensteuer und Kirchensteuer

Die Zahlung der Einkommensteuer ist nicht als Werbungskosten abziehbar (§ 12 Nr.3 EStG)[1]; ihre Erstattung ist dementsprechend auch keine steuerpflichtige Einnahme. Auch die Zahlung der Kirchensteuer, deren Berechnungsgrundlage von der Einkommensteuer abhängt, stellt keine Werbungskosten dar. Es ist an dieser Stelle unerheblich, daß die Kirchensteuerzahlung eine Sonderausgabe ist (§ 10 Abs.1 Nr.4 EStG). Denn Aufwendungen zur Abwehr

---

1) Siehe oben Seiten 139 bis 141

des Abflusses von Sonderausgaben sind jedenfalls keine Werbungskosten[1]. Ob diese Aufwendungen ihrerseits Sonderausgaben sind, kann hier dahingestellt bleiben.

Die durch die Beratung bei der Einkommen- und der Kirchensteuer veranlaßten Ausgaben sind daher nicht wie die bei den abziehbaren Steuern entstehenden Beratungskosten in vollem Umfange Werbungskosten. Fraglich ist jedoch, ob einzelne Teile der Beratungskosten als abziehbar ausgeschieden werden können.

I. Der Stand der Ansichten in der Rechtsprechung und im Schrifttum.

1. Der Bundesfinanzhof[2] führte aus, zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehörten nicht etwa nur das Honorar für die Ausfüllung der Steuererklärung, sondern alle Kosten, die ausschließlich durch die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, die Abgabe der Steuererklärung und die Entrichtung dieser Steuern entstanden seien. Zweifelhaft ist, was sich hinter dem Wort "ausschließlich" verbirgt.

2. Das Finanzgericht Düsseldorf[3] meinte, es seien Betriebsausgaben gegeben, soweit ein Berater nur die Buchführung und die Aufstellung der Inventuren und Bilanzen erledige oder überwache. Dasselbe gelte für die Anschreibung der Einnahmen und Ausgaben bei der Einnahmeüberschußrechnung. Abziehbar seien die Kosten der Errechnung des Betriebsergebnisses oder Überschusses, nicht aber die Aufwendungen der steuerlichen Beurteilung - Erstellung der Steuererklärung, Verhandlung mit dem Finanzamt.

---

1) Insoweit zutreffend: BFH, U.v.22.3.1957 - VI 102/55 U - BStBl.1957 III S.191 (192);
siehe oben Seite 104
2) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)
3) U.v.18.12.1963 - VII 33/63 F - EFG 1964 S.213 (nicht rechtskräftig)

Damit übereinstimmend führen Herrmann-Heuer[1] aus, die Ansicht des Bundesfinanzhofs sei zu eng. Auch bei Steuerpflichtigen mit Überschußeinkünften bilde die Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben noch einen - wenn auch vielleicht den letzten - Akt der werbenden Tätigkeit. Der darauf gemachte Aufwand stelle Werbungskosten dar. Bei allen Einkunftsarten gehöre die Ermittlung der Einkünfte noch zur Einkunftserzielung.

3. Das Finanzgericht Münster[2] berief sich darauf, daß Steuerberatungskosten den Grundstücksverwaltungskosten ähnelten und wie diese zu behandeln seien.

II. Die Aufgliederung der Leistung eines Steuerberaters

Wenn auch der Ansicht des Finanzgerichts Münster nicht uneingeschränkt zugestimmt werden kann, entsteht doch die Frage, wie die Steuerberatungskosten von den "typischen" Grundstücksverwaltungskosten abzugrenzen sind, die ohne Bedenken Werbungskosten sind[3]. Um dies im einzelnen festzustellen, erscheint es geboten, die Tätigkeit eines Steuerberaters in einem Beispielsfalle in die einzelnen Handlungen zu untergliedern:

Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer eines vermieteten Mietwohngrundstücks. Er schließt mit einem Steuerberater einen Vertrag, in dem sich dieser verpflichtet, das Grundstück zu verwalten und den Steuerpflichtigen bei der Einkommensteuer umfassend zu beraten. Die vom Steuerberater geschuldete Leistung läßt sich wie folgt untergliedern: Er soll die Mietzinsen und die sonstigen

---

1) EStG § 4 Anm.62 Stichwort "Steuerberatungskosten"
2) U.v.25.10.1962 - Ia 473/61 - EFG 1963 S.152 (nicht rechtskräftig);
U.v.21.11.1963 - Ia 454/62 - (nicht veröffentlicht, nicht rechtskräftig);
Littmann, EStG § 12 Anm.61
3) BFH, U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)

Leistungen von den Mietern einziehen. Er soll aufgrund einer Vollmacht die Verträge mit den Handwerkern abschließen, die ordnungsgemäße Durchführung der Reparaturen überwachen und alle laufenden Ausgaben bezahlen. Am Jahresende soll er die Kasseneinnahmen und -ausgaben zusammenstellen. Daraus soll er die steuerliche Einnahmeüberschußrechnung entwickeln. Den in dieser Weise gewonnenen Einnahme- oder Werbungskostenüberschuß soll er in die Einkommensteuererklärung eintragen und diese im übrigen ausfüllen. Dann soll er den Steuerpflichtigen im Ermittlungsverfahren vertreten und etwaige Anfragen des Finanzamts beantworten.

III. Die mit den einzelnen Handlungen des Steuerberaters verfolgten Zwecke

Mit der Abgabe des Angebots zu dem Vertrage mit dem Steuerberater, der für die Werbungskosten entscheidenden freiwilligen Handlung, will der Steuerpflichtige alle diese einzelnen Teile der Leistung des Steuerberaters erlangen. Fraglich ist, mit welcher von ihnen er den Zweck verfolgt, ein möglichst hohes Ergebnis aus der Einkunftsquelle zu erzielen.

1. Wenn der Steuerberater die von den Mietern geschuldeten Leistungen einziehen soll, dann will der Steuerpflichtige mit Hilfe des Beraters noch nicht zugeflossene Einnahmen aus Vermietung erwerben. Wenn der Berater die Verträge mit den Handwerkern schließen und ihre Durchführung überwachen soll, dann will der Steuerpflichtige damit gleichfalls noch nicht zugeflossene Einnahmen erwerben - genauer: ihren Erwerb erhalten - oder ihren Wiederabfluß abwehren, wie oben auf den Seiten 119ff. im einzelnen erörtert worden ist. Mit allen diesen erstrebten Handlungen des Steuerberaters

verfolgt der Steuerpflichtige Zwecke, die unter § 9 S.1 EStG fallen. Stets will er, daß durch die Tätigkeit des Beraters sein - des Steuerpflichtigen - Ergebnis aus der Einkunftsquelle erhöht wird, indem ihm möglichst hohe Einnahmen aus Vermietung zufließen und indem möglichst niedrige Werbungskosten oder negative Einnahmen von ihm abfließen. Die durch die Mitwirkung am Abschluß eines typischen Verwaltervertrages veranlaßten Ausgaben sind daher Werbungskosten.

2. a) Wenn der Steuerberater die Kasseneinnahmen zusammenstellen soll, dann kann es sein, daß der Steuerpflichtige kontrollieren oder kontrollieren lassen will, ob sämtliche Einnahmen eingegangen sind oder ob noch Mieter säumig sind. Dann verfolgt er den Zweck, Einnahmen zu erwerben. Wenn der Steuerberater die Kassenausgaben zusammenstellen soll, sei es chronologisch, sei es nach der Art der Ausgaben geordnet, dann kann es sein, daß der Steuerpflichtige überprüfen oder überprüfen lassen will, ob diese oder jene Handlung, die eine Ausgabe veranlaßt, in Zukunft fortfallen oder durch eine billigere Maßnahme ersetzt werden kann. In diesem Falle verfolgt der Steuerpflichtige den Zweck, den Abfluß von Ausgaben, die Werbungskosten sein würden, dem Grunde oder der Höhe nach abzuwehren.

Insgesamt gesehen kann der Steuerpflichtige mit der Zusammenstellung der Kasseneinnahmen und -ausgaben erstreben, die Rentabilität der Einkunftsquelle zu kontrollieren und zu steigern, also noch nicht zugeflossene Einnahmen aus Vermietung zu erwerben und noch nicht abgeflossene abziehbare Ausgaben abzuwehren. Dazu ist es nicht nur erforderlich, die Kassenvorgänge zusammenzustellen. Vielmehr gehört dazu auch die Berücksichtigung der betriebswirtschaftlich richtigen Absetzung für Abnutzung, die nach der Nutzungsdauer bemessen ist. Erst

danach ergibt sich ein zutreffendes Bild über die Rentabilität der Einkunftsquelle.

Wird der Ansicht des Reichsfinanzhofs[1] gefolgt, wonach es Werbungskosten darstellt, wenn ein Grundstücksverwalter Einnahmen unterschlägt, dann ergibt sich ein weiteres Argument. Wenn der Steuerpflichtige die Einnahmen und Ausgaben zusammen- und gegenüberstellen läßt, dann will er eine etwaige Unterschlagung durch den Verwalter verhüten, also noch nicht abgeflossene Werbungskosten abwehren, oder die Unterschlagung entdecken und die Erstattung der etwa unterschlagenen Geldbeträge herbeiführen, also abgeflossene Werbungskosten zurückerwerben. Hat der Steuerberater die Ausgaben und die Absetzung für Abnutzung den Einnahmen gegenübergestellt, dann braucht er nur noch die steuerlichen Differenzposten zu bilden und hat dann die Einnahmeüberschußrechnung im Sinne des § 2 Abs.4 Nr.2 EStG. Hierzu gehören insbesondere die Berechnung und Einsetzung der Sonderabschreibung nach § 7b EStG oder nach anderen Vorschriften, die zum Beispiel aufgrund der Ermächtigung in § 51 EStG ergangen sind. Diese Sonderabschreibungen sind nicht nach betriebswirtschaftlichen, sondern nur nach steuerlichen Grundsätzen bemessen und stellen nichts anderes dar als die Berücksichtigung einer steuermindernden Besteuerungsgrundlage zu einer früheren Zeit (§ 131 Abs.1 S.3 AO)[2].

Wenn der Steuerberater die steuerlichen Differenzposten bilden und danach die steuerliche Einnahmeüberschußrechnung zusammenstellen soll, dann verfolgt der Steuerpflichtige damit nicht mehr den Zweck, künftige Einnahmen aus Vermietung zu erwerben und den Abfluß künftiger

---

1) U.v.8.8.1929 - VI A 989/28 - Mrozek EStG 1925 § 16 Abs.1 R.86;
siehe oben Seite 96
2) Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO § 131 Anm.9

Werbungskosten und negativer Einnahmen abzuwehren, also ein möglichst hohes Ergebnis aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu erzielen. Vielmehr will der Steuerpflichtige mit dieser und allen folgenden Handlungen des Steuerberaters den Abfluß von Ausgaben für Einkommensteuer abwehren und Steuererstattungen herbeiführen, also abgeflossene nicht abziehbare Ausgaben zurückerwerben.

Weder sind die Ausgaben für Einkommensteuer als Werbungskosten oder negative Einnahmen abziehbar, noch sind die Steuererstattungen Einnahmen im Sinne des § 8 Abs.1 EStG, die bei der Ermittlung der Einkommensteuer hinzuzurechnen sind.

Der Steuerpflichtige will nunmehr gerade umgekehrt ein möglichst niedriges Ergebnis aus der Einkunftsquelle "erzielen", also das Ergebnis verringern, um eine für ihn möglichst günstige Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer zu haben. Der mit der Beratung verfolgte Zweck kehrt sich in das Gegenteil um. Außerdem handelt es sich nicht um ein künftiges Ergebnis, wie die Werbungskosten voraussetzen, sondern um ein schon erzieltes Ergebnis. Bei den typischen Verwalterhandlungen will der Steuerpflichtige ein möglichst hohes Ergebnis erzielen und nimmt dabei eine höhere Einkommensteuer in Kauf. Nunmehr will er mit den Handlungen des Beraters nur noch den Abfluß der Einkommensteuer abwehren. An dieser Stelle verfolgt der Steuerpflichtige Zwecke, die nicht mehr durch § 9 S.1 EStG begünstigt sind. An diesem Punkt endet daher die Abziehbarkeit der Ausgaben, die durch die Beratung veranlaßt sind, im günstigsten Falle.

b) Es kann allerdings auch sein, daß der Steuerpflichtige keinen Wert auf die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben zum Zwecke der Rentabilitätskontrolle legt, son-

dern daß er diese Posten nur zu dem Zwecke zusammenstellen läßt, um die Grundlagen für die steuerliche Einnahmeüberschußrechnung zu erhalten und um die Einkommensteuererklärung ausfüllen zu können. Ein Anhaltspunkt dafür kann sein, daß der Steuerberater die steuerlichen Differenzposten von vornherein in die Einnahme- Ausgabe-Rechnung hineinarbeitet, so daß sich aus ihr kein betriebswirtschaftlich zutreffendes Bild über die Rentabilität ergibt. In diesem Falle hat schon die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben nicht mehr den Zweck, noch nicht zugeflossene steuerpflichtige Einnahmen zu erwerben und den Abfluß abziehbarer Ausgaben abzuwehren. Vielmehr will der Steuerpflichtige nur die Grundlagen für die Einkommensteuer gewinnen, also Einkommensteuer abwehren. In diesem Falle sind die darauf entfallenden Kosten nicht abziehbar. Die Abziehbarkeit endet schon an einem früheren Punkt.

IV. Die rechtliche Beurteilung der mit den einzelnen Handlungen des Steuerberaters verfolgten Zwecke

1. Der Bundesfinanzhof[1] geht zu Unrecht von vornherein von dem zweiten, zuletzt erörterten Fall aus. An anderer Stelle desselben Urteils führt er aus, daß bei einem Steuerpflichtigen mit einem Gewerbebetrieb die Buchführung und die Aufstellung der Bilanz überwiegend aus betrieblichen Gründen geschähen. Der Kaufmann sei handelsrechtlich dazu verpflichtet und bekomme und behalte erst dadurch einen zuverlässigen Überblick über seinen Betrieb. Hartz[2], der Präsident des Senats, der dieses Urteil erlassen hat, ergänzt noch, die Buchführung und Bilanzierung geschähen zur laufenden Betriebskontrolle.

---

1) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)
2) DB 1962 S.482 (483)

Das Argument, die Kosten der Buchführung und Bilanzierung seien abziehbar, weil der Kaufmann handelsrechtlich dazu verpflichtet sei, überzeugt nicht. Andernfalls wäre ein Minderkaufmann, der handelsrechtlich nicht verpflichtet ist, Bücher zu führen (§§ 4 Abs.1, 38 HGB), nicht berechtigt, die Kosten einer freiwilligen Buchführung als Betriebsausgabe abzusetzen. Das ist aber unrichtig. Die handelsrechtliche Pflicht kann daher den Abzug nicht begründen.

Entscheidend ist vielmehr der Gesichtspunkt, daß der Steuerpflichtige mit dem Auftrage an einen Steuerberater, die Bücher zu führen oder die Buchführung zu überwachen, den Zweck verfolgt, den Betrieb zu kontrollieren und den Überblick über ihn zu bekommen und zu behalten. Die Kontrolle geschieht zu dem Zwecke, in der Zukunft Fehler zu vermeiden und künftig höhere Gewinne = ein höheres Ergebnis zu erzielen.

2. Das tragende Argument, daß der Steuerpflichtige mit der Buchführung den Betrieb, also die Einkunftsquelle, kontrollieren und eine zuverlässige Übersicht bekommen will, gilt nicht nur für die Gewinneinkunftsarten, sondern entgegen der - nicht näher begründeten - Ansicht des Bundesfinanzhofs auch bei den Überschußeinkünften. Auch hier kann der Steuerpflichtige denselben Zweck verfolgen wie ein Steuerpflichtiger mit Gewinneinkünften. Es kann sein, daß er durch die Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben und der Absetzung für Abnutzung einen zuverlässigen Überblick über sein Grundstück, seine Einkunftsquelle, bekommen und behalten will.

Verfolgt der Steuerpflichtige mit der Anschreibung der Einnahmen und Ausgaben diesen Zweck, dann ist es entgegen der Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht gerechtfertigt, ihm insoweit den Abzug als Werbungskosten zu versagen.

3. Nun entsteht jedoch in tatsächlicher Hinsicht eine Schwierigkeit: Es läßt sich in der Praxis kaum feststellen, ob der Steuerpflichtige mit der Zusammen- und Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben den einen oder den anderen Zweck verfolgt. Neutrale objektive Indizien fehlen. Die Finanzbehörden und -gerichte sind daher auf die Angaben des Steuerpflichtigen und des Steuerberaters angewiesen. Die Lebenserfahrung spricht dafür, daß der Steuerpflichtige den Zweck verfolgt, die Rentabilität zu kontrollieren und in dieser Weise künftige Einkünfte zu erzielen. Ein Argument dafür ist, daß sich Grundstückseigentümer diese Aufstellungen schon anfertigen ließen, bevor die Finanzbehörden sie dazu zwangen. Diese Lebenserfahrung begründet eine tatsächliche Vermutung dafür, daß der Steuerpflichtige diese Zwecke verfolgt. Die Finanzbehörde muß diese tatsächliche Vermutung widerlegen.

Das stimmt mit den Ausführungen oben auf Seite 81 überein. Dort war dargelegt worden, daß die objektive Geeignetheit einer Aufwendung, einen durch § 9 S.1 EStG begünstigten Zweck zu erreichen, meist ein ausreichendes und zwingendes Indiz dafür ist, daß der Steuerpflichtige diesen Zweck auch subjektiv erstrebt hat.

Es kommt hinzu, daß bei einem Grundstücksverwalter, der sich auf die typische Grundstücksverwaltung beschränkt und die Einkommensteuerfragen nicht bearbeitet, die Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben mit dem abziehbaren Verwalterhonorar abgegolten ist.

4. Wenn nach allem ein Steuerpflichtiger mit der Mitwirkung am Abschluß des Beratungsvertrages erstrebt, alle oben auf Seite 160f. angegebenen einzelnen Leistungen des Steuerberaters zu erlangen, dann verfolgt er Zwecke, die zum Teil unter § 9 S.1 EStG fallen. Die Trennungs-

linie liegt zwischen der Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben und der Bildung der steuerlichen Differenzposten. Ob und wie ein Honorar, das beide Arten von Handlungen des Steuerberaters abgilt, aufzuteilen ist, wird noch zu erörtern sein.

D. Vermögensteuer und Grundsteuer

I. Vermögensteuer

Die Vermögensteuer ist ebenso wie die Einkommen- und die Kirchensteuer nicht als Werbungskosten abziehbar (§ 12 Nr.3 EStG). Sie ist zwar wie die Kirchensteuer eine Sonderausgabe (§ 10 Abs.1 Nr.5 EStG). Das ist aber im Rahmen dieser Erörterung unerheblich, weil Aufwendungen zur Abwehr des Abflusses von Sonderausgaben jedenfalls keine Werbungskosten sind [1].

Der Steuerpflichtige verfolgt also mit der Beratung bei der Vermögensteuer den Zweck, den Abfluß einer Ausgabe abzuwehren, die keine Werbungskosten darstellen würde, und den nicht unter § 8 Abs.1 EStG fallenden Wiederzufluß dieser Ausgabe herbeizuführen. Die bei der Vermögensteuer anfallenden Beratungskosten müßten daher im ganzen nicht als Werbungskosten abziehbar sein. Hier besteht jedoch die Besonderheit, daß der Hauptteil des Besteuerungsverfahrens nicht im Verfahren zur Veranlagung zur Vermögensteuer erledigt wird, sondern in das Einheitsbewertungsverfahren vorverlegt ist. Der Einheitswert wirkt sich jedoch nicht nur auf die Vermögensteuer, sondern auch auf die Grundsteuer aus.

---

1) Siehe oben Seite 158f.

II. Grundsteuer

Die Grundsteuer ist unter bestimmten Voraussetzungen, die hier als gegeben unterstellt werden sollen, kraft Gesetzes Werbungskosten (§ 9 S.3 Nr.2 EStG). Dementsprechend ist die Erstattung von Grundsteuer eine Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 EStG[1], die bei der Ermittlung der Einkünfte hinzuzurechnen ist. Der Steuerpflichtige will also mit der Beratung bei der Grundsteuer den Abfluß von Werbungskosten abwehren und den Zufluß einer Einnahme im Sinne des § 8 Abs.1 EStG herbeiführen. Die durch die Beratung bei der Grundsteuer veranlaßten Ausgaben müßten daher im ganzen Werbungskosten sein. Aber auch hier geschieht der Hauptteil der Veranlagung im Einheitswertverfahren.

III. Einheitsbewertung des Grundvermögens

Der Einheitswert wirkt sich nicht nur auf die Grund- und die Vermögensteuer, sondern auch noch auf andere Steuern aus. Diese Auswirkungen können aber hier vernachlässigt werden, weil diese Steuern (Erbschaftsteuer, Grunderwerbssteuer) nicht jährlich, sondern nur einmal erhoben werden. Die Auswirkung des Einheitswerts auf sie ist in der Regel weniger bedeutend und fällt gegenüber der Auswirkung auf die Vermögen- und die Grundsteuer nicht ins Gewicht. Etwas anderes gilt nur, wenn der Einheitswert besonders für die Ermittlung dieser Steuern festgestellt wird. Dieser Sonderfall soll aber hier außer Betracht bleiben.

Es entsteht also die Frage, wie die Kosten der Beratung im Einheitsbewertungsverfahren zu behandeln sind. Der

---

1) BFH, U.v.30.10.1964 - VI 346/61 U - BStBl.1965 III S.67

Bundesfinanzhof[1] meint, diese Kosten seien abziehbar, weil der Einheitswert eine wesentliche Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer sei. Hierbei handelt es sich um ein obiter dictum, weil die Behandlung derartiger Kosten überhaupt nicht streitig war, wie sich aus den weiteren Gründen des Urteils ergibt. Das Argument kann aber auch in der Sache nicht überzeugen. Ebenso könnte argumnetiert werden, die Kosten seien wie die bei der Vermögensteuer anfallenden Beratungskosten zu behandeln, weil der Einheitswert eine wesentliche Grundlage für die Bemessung der Vermögensteuer sei.

Von der hier vertretenen Auffassung über den Werbungskosten-Begriff aus sind vielmehr folgende Fälle voneinander zu unterscheiden:

1. Der Steuerpflichtige schuldet - aus welchen Gründen auch immer - keine Vermögensteuer. Dann wirkt sich die Einheitsbewertung nur auf die als Werbungskosten abziehbare Grundsteuer aus. Die Beratungskosten sind daher in vollem Umfange abziehbar.

2. Der Steuerpflichtige schuldet - aus welchem Grunde auch immer - keine Grundsteuer. Dann wirkt sich die Einheitsbewertung nur auf die nicht als Werbungskosten abziehbare Vermögensteuer aus. Hier kommt ein Abzug der Beratungskosten in vollem Umfange nicht in Betracht.

Auch eine Ausscheidung eines Teils der Aufwendungen scheidet jedenfalls solange aus, wie der Einheitswert bei Grundvermögen nach den Wertmaßstäben des Jahres 1935 ermittelt wird. Hier hat die Ermittlung des Einheitswertes keinen betriebswirtschaftlichen Wert. Der

---

1) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)

Einheitswert ist nur eine steuertechnische Größe und rein fiktiv. Hier kann der Steuerpflichtige mit der Beratung bei der Ermittlung des Einheitswertes unter keinem Gesichtspunkt den Zweck verfolgen, ein möglichst hohes Ergebnis zu erzielen.

3. Die ersten beiden Fälle sind aber Ausnahmefälle. Die Regel ist, daß sich der Einheitswert zugleich auf die Grund- und auf die Vermögensteuer auswirkt. Dann will der Steuerpflichtige mit der Beratung im Einheitswertverfahren zugleich eine abziehbare und eine nicht abziehbare Steuer abwehren.

An diesem Punkt entsteht erneut die Frage, ob das an einen Steuerberater gezahlte Honorar in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden kann und muß. Alle Fragen, die mit der Aufteilung der Steuerberaterkosten zusammenhängen, sind daher nunmehr im Zusammenhang zu erörtern.

3. Abschnitt: Die Aufteilung der Steuerberatungskosten

Für die Aufteilung der Steuerberatungskosten kommen mehrere Fallgruppen in Betracht, bei denen sich eine verschiedene Lösung ergeben könnte. Der Abschluß des Beratungsvertrages veranlaßt die Ausgabe. Mit dieser freiwilligen Handlung verfolgt der Steuerpflichtige den Zweck, die Gegenleistung des Steuerberaters, die Beratung, zu erlangen. Aus der Eigenart der Beratung könnten sich Unterschiede ergeben.

A. Beratungshandlungen, mit denen mehrere Zwecke nebeneinander verfolgt werden

Es ist möglich, daß die Beratung teilbar ist und aus mehreren einzelnen Handlungen besteht. Mit einem Teil dieser Handlungen verfolgt der Steuerpflichtige Zwecke, die unter § 9 EStG fallen, mit einem anderen Teil verfolgt er Zwecke, die nicht darunter fallen. Jede einzelne Handlung der Leistung des Steuerberaters läßt sich einwandfrei einem einzigen bestimmten Zweck zuordnen.

I. So ist es, wenn ein Steuerpflichtiger einen Berater beauftragt, ihn bei mehreren in ihren Besteuerungsgrundlagen voneinander unabhängigen Steuern zu beraten, von denen die Steuer A als Werbungskosten abziehbar, die Steuer B dagegen nicht abziehbar ist. Hier könnte der Steuerpflichtige ebensogut den Steuerberater X mit der Beratung bei der abziehbaren Steuer A und den Steuerberater Y mit der Beratung bei der nicht abziehbaren Steuer B beauftragen. Dann würde das an X gezahlte Honorar in voller Höhe abziehbar und das an Y gezahlte Honorar in voller Höhe nicht abziehbar sein. Irgendwelche Aufteilungsfragen würden nicht entstehen. Trägt der Steuerpflichtige die Beratung bei den Steuern A und B nicht zwei Beratern, sondern einem einzigen Berater auf, dann kann sich dadurch das Ergebnis nicht ändern. Der Steuerpflichtige kann dadurch weder besser noch schlechter stehen. Das Honorar muß aufgeteilt werden.

Aufteilungsmaßstab muß das Verhältnis der Einzelhonorare (Gebühren) sein, die derselbe Steuerberater demselben Steuerpflichtigen berechnen würde. Es ist also zu ermitteln, was der Steuerberater für die Beratung bei der einen Steuer allein und was er für die Beratung bei

der anderen Steuer allein verlangen würde. Im Verhältnis dieser Beträge ist das Gesamthonorar aufzuteilen.

Wenn der eine Zweck allerdings von untergeordneter Bedeutung ist und es sich um Beträge handelt, die für den Steuergläubiger und den Steuerpflichtigen nicht ins Gewicht fallen, kann und muß die Aufteilung unterbleiben (minima non curat praetor)[1].

Zum Teil sind die Gebühren genau bestimmt, zum Teil bestehen Rahmengebühren, zum Teil fehlt es noch an einer Gebührenregelung (zum Beispiel nach § 28 StBG). In diesem Falle muß die taxmäßige oder übliche Vergütung (§ 612 Abs.2 BGB) ermittelt oder frei geschätzt werden.

II. Auch bei der Beratung bei einer einzigen Steuer kann die Leistung des Steuerberaters aus mehreren einzelnen Handlungen bestehen. Mit einem Teil der Handlungen kann der Steuerpflichtige Zwecke verfolgen, die unter § 9 EStG fallen, mit einem anderen Teil dagegen Zwecke, die nicht darunter fallen. Jede einzelne Handlung kann sich auch hier einwandfrei einem bestimmten Zweck zuordnen lassen.

So ist es, wenn der Steuerpflichtige einem Berater aufträgt, ein vermietetes Grundstück zu verwalten und ihn bei der Einkommensteuer zu beraten. Der Steuerpflichtige könnte auch den X beauftragen, das Grundstück zu verwalten, also alle Handlungen vorzunehmen, die bis zur Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben reichen. Dazu könnte er den Y beauftragen, ihn bei der Einkommensteuer zu beraten, wobei er ihm die von X angefertigte Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben übergeben könnte.

---

1) BFH, U.v.13.3.1964 - IV 158/61 S - BStBl.1964 III S.455 (456);
Hartz, DB 1962 S.482 (484);
Zitzlaff, DStR 1953 S.502 (503)

Y müßte dann nur noch die steuerlichen Differenzposten bilden und könnte danach den Teil der Einkommensteuererklärung ausfüllen, der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrifft. Dann würde es keine Aufteilungsschwierigkeiten geben. Dieser Fall ist also nach denselben Grundsätzen wie der Fall zu lösen, daß sich der Steuerpflichtige bei verschiedenen Steuern beraten läßt[1]. Auch hier muß nach denselben Maßstäben aufgeteilt werden.

B. Beratungshandlungen, mit denen mehrere Zwecke zugleich verfolgt werden

Abweichend von den bis hierher erörterten beiden Fällen kann jedoch die Gegenleistung des Steuerberaters, die der Steuerpflichtige erstrebt, unteilbar sein. Es kann sein, daß es nicht möglich ist, jede einzelne Handlung des Steuerberaters einem bestimmten Zweck zuzuordnen. Vielmehr wirkt sich jede Handlung notwendig zugleich auf mehrere Steuern aus. Der Steuerpflichtige erstrebt also notwendig zwei oder mehrere Zwecke mit einer einzigen Handlung des Steuerberaters. Entweder hängen die Besteuerungsgrundlagen der verschiedenen Steuern voneinander ab (wie zum Beispiel bei der Kirchen- und der Gewerbeertragsteuer, die von der Einkommensteuer abhängen). Oder es werden Besteuerungsgrundlagen, die für mehrere Steuern gleich sind, in einem gesonderten Verfahren einheitlich festgestellt (wie zum Beispiel bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens).

I. Hier bestehen mehrere Möglichkeiten, wie die Aufwendungen für die Beratung behandelt werden könnten:

---

1) Siehe oben Seite 172f.

1. Die Aufwendungen werden stets nach der für den Steuerpflichtigen günstigen Methode behandelt. Es genügt, wenn der Steuerpflichtige zugleich einen Zweck verfolgt, der unter § 9 EStG fällt.

2. Die Aufwendungen werden stets nach der für den Steuerpflichtigen ungünstigen Methode behandelt. Wenn der Steuerpflichtige zugleich einen Zweck verfolgt, der nicht unter § 9 EStG fällt, sind die gesamten Aufwendungen nicht abziehbar.

3. Der überwiegende Zweck entscheidet. Das würde hier dazu führen, daß zu untersuchen ist, ob die Belastung mit der abziehbaren oder mit der nicht abziehbaren Steuer höher ist.

4. Die Aufwendungen werden aufgeteilt.

Alle diese Auffassungen werden in der Rechtsprechung und im Schrifttum vertreten.

In den letzten Jahren ist eine Tendenz erkennbar, in größerem Umfange als früher die Aufteilung von Aufwendungen zuzulassen. In der letzten Entscheidung, die sich ausführlich mit Fragen der Abgrenzung der §§ 4 Abs.4 und 9 S.1 von § 12 EStG befaßt, hat der Bundesfinanzhof[1] ausgeführt, eine Aufteilung sei dann möglich und geboten, wenn sich aus dem Sachverhalt ausreichende Anhaltspunkte für die Aufteilung gewinnen ließen.

II. Im Einkommensteuergesetz ist ein Fall geregelt, in dem der Steuerpflichtige mit einer unteilbaren Leistung des Vertragspartners mehrere Zwecke verfolgt: Bei den sogenannten Repräsentationsaufwendungen (§ 12 Nr.1 S.2 EStG) verfolgt der Steuerpflichtige zwei Zwecke:

---

1) U.v.13.3.1964 - IV 158/61 S - BStBl.1964 III S.455 (456) mit weiteren Nachweisen

einmal, sein Leben zu führen - außerdem, den Beruf oder die Tätigkeit zu fördern. Der Zweck der Lebensführung fällt unter § 12 Nr.1 S.1 EStG. Der Zweck der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit fällt dagegen unter § 9 S.1 EStG. Er ließe sich auch anders ausdrücken, nämlich: die Erzielung eines möglichst hohen Ergebnisses aus einer bestimmten Einkunftsquelle zu fördern. Damit würde der innere Zusammenhang mit dem Werbungskosten- und dem Betriebsausgaben-Begriff[1] klarer werden. Hier bestimmt das Gesetz, daß die Aufwendungen nicht aufgeteilt werden dürfen, sondern daß sie in vollem Umfange nicht abziehbar sind. Würde diese Vorschrift entsprechend angewendet, dann würde das dazu führen, daß die Steuerberatungskosten in vollem Umfange nicht abziehbar sind. § 12 Nr.1 S.2 EStG könnte aber eine Sondervorschrift sein, die nur deswegen erlassen worden ist, weil sich in derartigen Fällen keine objektiven Maßstäbe für eine Aufteilung finden lassen. Es ist daher sehr zweifelhaft, ob sich die Regelung des § 12 Nr.1 S.2 EStG entsprechend auf die Frage übertragen läßt, wie die Kosten der Beratung im Einheitsbewertungsverfahren zu behandeln sind.

III. Ein Anhaltspunkt für die Lösung dieser Frage könnte sich aus mehreren Entscheidungen gewinnen lassen, die der Reichs- und der Bundesfinanzhof zur Behandlung von Schuldzinsen erlassen haben. Die Gerichte hatten sich schon häufig damit zu befassen, wie Schuldzinsen für ein Darlehen zu behandeln sind, das eine natürliche Person zur Anschaffung von Aktien aufgenommen hatte. Der Reichsfinanzhof[2] hat dazu ausgeführt, diese Schuldzinsen ständen sowohl mit steuerbaren Einkünften,

---

1) Siehe oben Seiten 127f. und 141 bis 144
2) U.v.19.12.1928 - VI A 1503/28 - RStBl.1929 S.140

den Dividenden, als auch mit nicht steuerbaren Einkünften, der Wertsteigerung der Aktien, in Zusammenhang. Der Abzug der Schuldzinsen als Werbungskosten könne daher nur insoweit zugelassen werden, als Dividenden angefallen seien. Der die Dividenden übersteigende Betrag der Schuldzinsen stelle keine Werbungskosten dar.

An diesem Grundsatz hielt der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung fest. Er schwankte nur in der Frage, ob der übersteigende Betrag der Schuldzinsen als Sonderleistung - ab 1934 als Sonderausgabe - abziehbar war.

Der Bundesfinanzhof[1] knüpfte an diese Rechtsprechung an. Er führte aus, viele Aktienerwerber erwarteten den wirtschaftlichen Gegenwert nicht in einer hohen Verzinsung der Aktien, sondern in Kursgewinnen. Die Schuldzinsen hingen mit der erwarteten Wertsteigerung der Aktien und mit den Dividenden zusammen. Es sei vertretbar, den Abzug der Schuldzinsen als Werbungskosten bis zur Höhe der bezogenen Dividenden zuzulassen. Der übersteigende Betrag der Schuldzinsen sei dagegen weder als Werbungskosten noch als Sonderausgabe abziehbar.

Ob der Entscheidung insoweit gefolgt werden kann, als der Abzug des übersteigenden Betrages als Sonderausgabe abgelehnt worden ist, kann dahinstehen.[2] Entscheidend ist an dieser Stelle nur, daß dem Urteil in folgendem zuzustimmen ist: Der Steuerpflichtige verfolgt nach der Feststellung des Bundesfinanzhofs zwei Ziele: einmal will er Dividenden erwerben, außerdem will er einen Kursgewinn erzielen. Der eine Zweck fällt unter

---

1) U.v.21.4.1961 - VI 158/59 U - BStBl.1961 III S.431 (432)

2) Diese Auffassung ist inzwischen im Urteil vom 27.11.1964 - VI 26/62 S - DB 1965 S.383 - aufgegeben worden.

§ 9, der andere nicht. Die Aufwendungen sind aufzuteilen. Nur ein Teilbetrag stellt Werbungskosten dar.

Bei den Kosten der Beratung im Einheitsbewertungsverfahren ist es ähnlich: Der eine Zweck, die Abwehr des Abflusses der abziehbaren Grundsteuer, fällt unter § 9 EStG, der andere Zweck, die Abwehr des Abflusses der nicht abziehbaren Vermögensteuer, dagegen nicht.

Bei dem Erwerbe der Aktien sind die beiden Zwecke notwendig miteinander verbunden. Es ist unter den gegebenen Umständen nicht möglich, den einen Zweck ohne den anderen zu verfolgen und umgekehrt. Bei der Beratung im Einheitswertverfahren ist es ebenso: die Abwehr der einen Steuer zieht notwendig die Abwehr der anderen Steuer mit sich und umgekehrt. Wenn daher die Schuldzinsen aufgeteilt worden sind, dann müssen auch die Steuerberatungskosten aufgeteilt werden.

Aufteilungsmaßstab muß die Belastung mit den Steuern sein, auf die sich die Einheitsbewertung auswirkt. Ist die Belastung des Steuerpflichtigen mit beiden Steuern prozentual gleich hoch, dann müssen die Beratungskosten zur Hälfte als Werbungskosten abziehbar sein. Ist die Belastung mit der abziehbaren Grundsteuer stärker, dann ist ein entsprechend höherer Anteil als Werbungskosten abziehbar und umgekehrt. Ist die Belastung mit der einen Steuer so unerheblich, daß sie nicht ins Gewicht fällt, dann werden die Aufwendungen nicht aufgeteilt[1].

IV. Nach alledem ergibt sich, daß das Honorar, das der Steuerpflichtige an den Steuerberater zahlt, in vielen Fällen in einen als Werbungskosten abziehbaren und einen nicht als Werbungskosten abziehbaren Teil aufgeteilt werden muß. Diese Aufteilung bringt erfahrungs-

---

1) Siehe oben Seite 173

gemäß umfangreiche Ermittlungen im Einzelfalle und damit eine Erschwerung des Veranlagungsverfahrens mit sich. Wie der Bundesfinanzhof[1] schon mehrfach zutreffend ausgeführt hat, ist es Sache der Finanzverwaltung, hier in den Richtlinien eine Regelung zu schaffen, nach der ein bestimmter Prozentsatz der Steuerberatungskosten ohne Nachweis im Einzelfalle als abziehbar anerkannt wird. Will ein Steuerpflichtiger geltend machen, daß bei ihm ein höherer Prozentsatz Werbungskosten darstellt, dann muß er den entsprechenden Nachweis führen. Derartige Regelungen haben sich bei verschiedenen anderen Aufwendungen bewährt, die nach dem Einkommensteuergesetz aufgeteilt werden müssen[2]. Es ist daher davon auszugehen, daß sie sich auch bei der Aufteilung der Steuerberatungskosten bewähren werden.

---

1) Statt vieler: BFH, U.v.2.3.1962 - VI 79/60 S - BStBl. 1962 III S.192 (195)

2) zum Beispiel bei den Kraftfahrzeugkosten (Abschnitt 118 Abs.2 EStR)
und bei den Schuldzinsen zur Anschaffung eines Kraftfahrzeuges (Abschnitt 31 a Abs.2 S.4 LStR)

Gesamtergebnis

Bei der Untersuchung, ob und inwieweit Steuerberatungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind, hat sich folgendes Gesamtergebnis herausgestellt:

1. Die bei der Einkommen- und der Kirchensteuer anfallenden Beratungskosten sind insoweit Werbungskosten, als die Tätigkeit des Steuerberaters bis zur Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben abgegolten wird. Sie sind im übrigen keine Werbungskosten. Wird die gesamte Tätigkeit des Steuerberaters mit eines Gesamthonorar abgegolten, dann sind die Kosten aufzuteilen. Maßstab für die Aufteilung ist das Verhältnis der Einzelhonorare, die derselbe Steuerberater demselben Steuerpflichtigen für jeden Teil der Beratung einzeln berechnen würde.

2. Die bei der Veranlagung zur Vermögensteuer anfallenden Beratungskosten sind keine Werbungskosten.

3. Die bei der Veranlagung zur Grundsteuer anfallenden Beratungskosten sind Werbungskosten.

4. Bei den Beratungskosten, die bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens anfallen, sind die Aufwendungen im Regelfalle, in dem der Steuerpflichtige Grundsteuer und Vermögensteuer schuldet, aufzuteilen. Maßstab für die Aufteilung ist das Verhältnis der Belastung mit den beiden Steuern.

5. Die bei der Umsatzsteuer anfallenden Beratungskosten sind Werbungskosten.

6. Die bei der Wohnungsbauprämie anfallenden Beratungskosten sind keine Werbungskosten.

7. Ein Honorar, das die Beratung bei verschiedenen Steuern abgilt, ist im Verhältnis der Einzelhonorare aufzuteilen, die der Steuerberater dem Steuerpflichtigen für die Beratung bei den einzelnen Steuern berechnen würde.

Soweit die Steuerberatungskosten keine Werbungskosten sind, kommt ein Abzug als Sonderausgabe oder als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Diese Frage liegt außerhalb der Untersuchung und bleibt offen.

Nach den geltenden steuerrechtlichen Vorschriften sind also Steuerberatungskosten nicht in vollem Umfange als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Die Behandlung der Steuerberatungskosten bei den anderen Überschußeinkunftsarten bleibt offen.

Gegen dieses Ergebnis wird eingewendet werden, daß der Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht berücksichtigt worden sei. Dieses Argument kann aber erst herangezogen werden, wenn wirklich feststeht, daß Steuerberatungskosten nach dem geltenden Einkommensteuergesetz bei den Gewinneinkünften als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Diese Untersuchung steht noch aus. Es könnte sein, daß die Praxis der Finanzverwaltung, die den Abzug als Betriebsausgabe in vollem Umfange zuläßt, mit dem Gesetz, insbesondere mit § 4 Abs.4 EStG, nicht vereinbar ist. Das Urteil des Reichsfinanzhofs[1], auf dem die ständige Verwaltungspraxis beruht, ist nur ein obiter dictum, wie oben auf Seite 5f. ausgeführt

---

1) U.v.20.10.1937 - VI 626/37 - RStBl.1938 S.93

worden ist. Der - für diese Frage allerdings nicht zuständige - 6. Senat des Bundesfinanzhofs[1] hat angedeutet und das Finanzgericht Düsseldorf[2] hat ausdrücklich die Ansicht vertreten, daß Steuerberatungskosten auch bei den Gewinneinkünften nur teilweise als Betriebsausgaben abziehbar sind. Würde diese Ansicht zutreffen, dann würde das Argument, der Grundsatz der Gleichmäßigkeit sei verletzt, gegenstandslos sein.

Es mag Argumente geben, die dafür sprechen, den vollen Abzug der Steuerberatungskosten gesetzlich einzuführen. Diese Frage ist aber nicht Gegenstand dieser Untersuchung, die sich auf das geltende Recht beschränkt.

---

1) U.v.16.12.1960 - VI 166/60 U - BStBl.1961 III S.63 (64)
2) U.v.18.12.1963 - VII 33/63 F - EFG 1964 S.213 (nicht rechtskräftig)

L e b e n s l a u f

Am 21. Oktober 1935 wurde ich als drittes Kind des Kaufmanns Rudolf Weber und seiner Ehefrau Ilse, geb. Ludwig, in Berlin geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger. Infolge der Evakuierung war ich in verschiedenen Volksschulen. Von 1947 bis zur Reifeprüfung im Jahre 1954 besuchte ich das Arndt-Gymnasium in Berlin-Dahlem.

Im Sommersemester 1954 begann ich, an der Freien Universität Berlin Rechtswissenschaft zu studieren. Im Sommersemester 1955 und im Wintersemester 1955/56 war ich an der Universität Freiburg immatrikuliert und kehrte dann nach Berlin zurück. Dort bestand ich am 25. Juni 1958 die erste juristische Staatsprüfung. Im Wintersemester 1958/59 studierte ich erneut in Freiburg und begann, mich für das Steuerrecht zu interessieren.

Im Sommer 1959 wurde ich Referendar und war gleichzeitig wissenschaftlicher Hilfsassistent bei Professor Dr. Blomeyer an der Freien Universität Berlin. Ein Jahr des Vorbereitungsdienstes verbrachte ich bei Finanzbehörden und dem Finanzgericht in Freiburg. Am 14. Juni 1963 legte ich in Berlin die zweite juristische Staatsprüfung ab.

Danach war ich zunächst im Unternehmen meines Vaters tätig. Seit dem 1. April 1964 verwalte ich die Stelle eines planmäßigen Assistenten am Institut für Steuerrecht der Universität Münster.